

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



**EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN
LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE
LAS COMUNIDADES EUROPEAS**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR**

Armando Miranda Pérez

Bajo la dirección del Doctor:

Gabriel Casado Ollero

Madrid, 2003

ISBN: 84-669-2322-5

AGRADECIMIENTOS

Deseo mostrar la más sincera e infinita gratitud al Maestro Doctor D. Gabriel Casado Ollero, dilecto Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, y director de la tesis, por su magisterio extraordinario, su disponibilidad, y su constante estímulo del aprendizaje en su labor de enseñanza de la investigación jurídica y del Derecho Financiero y Tributario, contribuyendo con ello a apuntalar mi vocación universitaria, y por la propia dirección que ha ejercido en mi trabajo, que no hubiera sido realizado de faltar su ayuda sabia. Su conducta académica, su curiosidad intelectual sin límites y su exquisito trato han inspirado todo un ejemplo a seguir por quien, en estas líneas, se declara su más orgulloso discípulo.

Asimismo quiero expresar mi agradecimiento a las personas vinculadas a la Universidad de Bolonia profesor Dr. D. Adriano Di Pietro, a quien agradezco su apoyo para consultar el acervo bibliográfico de aquella Universidad, a la Universidad de Bérgamo, personalizado en el profesor Dr. D. Claudio Sacchetto, eminente jurista, a quien le agradezco particularmente su invitación y apoyo recibido para participar en el Seminario "Non discrimination tax", al Director del International Bureau of Fiscal Documentation en Amsterdam, profesor Dr. D. Rubert Hammakers, al Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid y al Instituto de

Estudios Fiscales, instituciones que han facilitado y permitido la superior amplitud de los materiales bibliográficos que han podido ser utilizados, además de servir al enriquecimiento personal y profesional y que de uno u otro modo han contribuido al impulso de mi formación investigadora.

Al Magistrado D. Luis Carballo Balvanera, Catedrático de Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, quien me ha conducido en los primeros pasos de la investigación jurídica e impulsado para continuar con ella en el Instituto de Estudios Sobre Justicia Administrativa del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Sirvan estas líneas de testimonio infinito de gratitud.

ABREVIATURAS

AA.VV.	Autores varios.
A.L.A.D.I.	Asociación Latinoamericana de Integración.
B.I.D.	Banco Interamericano de Desarrollo.
B.O.E.	Boletín Oficial del Estado.
C.D.I.	Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional.
C.E.	Constitución Española.
C.E.E.	Comunidad Económica Europea (antes de la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea).
C.P.C.	Comisión Parlamentaria Conjunta.
C.I.A.D.I.	Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones.
C.N.U.D.M.I.	Comisión de Naciones Unidas sobre Derecho Mercantil Internacional.
D.O.C.E.	Diario Oficial de las Comunidades Europeas.
D.O.L.	Diario Oficial de las Comunidades Europeas "Serie L".
F.C.E.S.	Foro Consultivo Económico Social.
F.J.	Fundamento jurídico.
I.R.P.F.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
I.V.A.	Impuesto sobre el Valor Añadido.

M.C.	Modelo de Convenio.
M.C EE.UU.	Modelo de Convenio de los Estados Unidos de América de 1981.
M.C O.C.D.E.	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico de 1992.
M.C. O.N.U.	Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas de 1980.
N.A.F.T.A.	North American Free Trade Agreement.
O.C.D.E.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
O.N.U.	Organización de las Naciones Unidas.
O.E.C.E.	Organización Europea de Cooperación Económica.
Rec.	Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia y de Primera Instancia de las Comunidades Europeas.
S.T.J.C.E.	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
S.S.T.J.C.E.	Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
T.C.E.	Tratado de la Comunidad Europea (Roma 25 de marzo de 1957).
T.J.C.E.	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

INTRODUCCIÓN

La fórmula Estado social de Derecho, hoy por hoy, es un principio rector vinculante en gran parte de los ordenamientos vigentes. El Estado social de Derecho no es una fórmula que se repliega dentro de unos confines estrechos, sino que tiende a expandirse y a crear una homogeneidad ideológica entre los diferentes países europeos.¹ El Estado occidental europeo se integra regionalmente en virtud no sólo de causas políticas, sino igualmente por motivos económicos y sociales; así el Estado social de Derecho se forma con otros Estados sociales que requieren para su total desarrollo un mercado común.

El concepto de igualdad no puede ser comprendido ni entendido en un sentido absoluto, sino que es un concepto que debe ser considerado desde una perspectiva histórica, pues su contenido y significado están estrechamente vinculados al momento histórico.² La idea de la igualdad va tomando cuerpo, encontrando su realización normativa, su vigencia, en el seno de la moralidad positiva y del sistema jurídico de las comunidades históricas.³ La constante en el concepto de igualdad es la relación entre varios individuos, es decir, la igualdad

¹ LUCAS VERDÚ, P. *La Lucha por el Estado de Derecho*, Bolonia, Italia, 1975, p. 13.

² Cfr. PÉREZ LUÑO, E. *El concepto de igualdad como fundamento de los derechos económicos, sociales y culturales*, Anuario de Derechos Humanos, 1981, p. 23 y ss.

³ LAPORTA. El principio de Igualdad: introducción a su análisis. Citado por PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. *Curso de Derechos Fundamentales*, Madrid, 1995, p. 13.

no es característica de un individuo, sino la comparación entre varios sujetos. A este respecto señalaba Heller que la medida de lo que es igual y debe ser tratado igual depende del punto de vista en el que se establezca la comparación, a efecto de determinar los caracteres esenciales o no esenciales a tener en cuenta, es decir, las notas comunes deducibles para equiparar situaciones o para establecer diferencias.⁴

En los distintos ordenamientos de los siglos XVIII y XIX se consolidaba el principio de igualdad ante la ley como desarrollo de las libertades individuales⁵, que se aplicaban en la abolición de distinciones, excepciones o privilegios existentes como resultado de la estratificación de la sociedad. En la Revolución francesa, lugar donde surgió el principio de igualdad, se alza con el propósito de acabar con la arbitrariedad y la discriminación; se configura la idea como igualdad de derechos civiles. Posteriormente, el entendimiento de este precepto se tradujo en la igualdad en la aplicación de la Ley.

En el Estado liberal y dadas sus características, este principio llegó a tener poco más que un carácter de mandato legal, por la inexistencia de privilegios, la eficacia *erga omnes* y, en consecuencia, la generalidad e impersonalidad en la

⁴ HELLER, H. Der Gleichheitsgrundsatz im Staatsrecht. Citado por RODRIGUEZ-PIÑEIRO, M; y FERNÁNDEZ LÓPEZ, M. *Igualdad y Discriminación*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 18.

⁵ HAURIOU se refiere a las libertades individuales como impulsoras del principio de igualdad. "...después de haber sido hijas de la desigualdad, las libertades han sido a continuación hijas de la igualdad." HAURIOU, A. *Derecho Constitucional e Instituciones Políticas*, Ediciones Ariel, Barcelona, 1971, p. 200.

delimitación de los supuestos de su aplicación. El entender la igualdad ante la ley como consecuencia de la generalidad propia de la norma legal, supone el que todos se sometieran igualmente a recibir la protección de los derechos que ese ordenamiento reconoce.⁶ La igualdad así concebida puede considerarse como una ficción jurídica que equipara a los sujetos de toda relación, concediéndoles la misma libertad de decisión con independencia de sus desigualdades reales (igualdad formal).

El concepto de igualdad que se invoca como eje de las concepciones ideológicas del Estado social, se fundamenta en la independencia y solidaridad de los hombres⁷, la cual impulsa una protección especial para superar la inferioridad de ciertos grupos. Así se habla de igualdad de oportunidades que implica una equiparación de las condiciones de competencia que supere las desigualdades sociales y económicas, trata de encontrar una nivelación de las situaciones personales por medio de una desigualdad jurídica. La igualdad social supone una supresión de los privilegios y de las discriminaciones que derivan de la estructura económica, esta eliminación de condiciones favorables para un grupo determinado permitirá el desarrollo de toda la colectividad, ya que a través de una regulación igual para los iguales y desigual para los desiguales se

⁶ RODRÍGUEZ - PIÑERO; Y FERNÁNDEZ LÓPEZ. Ob. cit, p. 19 y ss .

⁷ ALEXIS DE TOCQUEVILLE se refiere a la igualdad como la "...que hace a los hombres independientes los unos a los otros, les hace contraer el hábito y el gusto de seguir únicamente a su voluntad en sus acciones particulares". DE TOCQUEVILLE, A. *La Democracia en América, II*, Edición crítica, Aguilar, Madrid, 1989, p. 335.

obtendrá un equilibrio en las condiciones sociales y económicas. Se trata de una igualdad de trato con diferenciación.

La contraposición del Estado social frente al liberal en el concepto de igualdad, es la igualdad material frente a la igualdad formal, entendiendo por igualdad material la conquista del Estado que se dirige a crear las condiciones necesarias para asegurar el acceso de todos a un conjunto de bienes, independientemente de la situación económica de partida de cada uno. Este nuevo concepto de igualdad supera el principio de igualdad ante la ley; tiende a superar desigualdades jurídicas y desigualdades positivas en la participación de los beneficios sociales; al mismo tiempo, trata de impedir que la situación social y económica constituya un privilegio o un monopolio de ventajas económicas y sociales⁸.

El fin que persigue el Estado social no es crear una sociedad igualitaria, sino disminuir las desigualdades extremas de forma que la libertad individual negativa también quede garantizada. Con esto, el Estado busca un equilibrio entre igualdad y libertad constituyendo estos últimos principios los presupuestos necesarios para el consenso básico social.⁹ Hablaremos entonces de una libertad

⁸ Cfr. HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, M.P. *Mecanismos de tutela de los intereses difusos y colectivos*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1997, p. 21-25.

⁹ MAIHOFER, W. *Principios de una democracia en libertad*. BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HEYDE. *Manual de Derecho Constitucional*. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 229.

igualitaria, entendiendo la libertad como valor central y fundamento de los derechos humanos.

En todo sistema jurídico hay normas que responden a exigencias lógicas, algunas otras responden a cuestiones históricas y otras a razones sociales. La igualdad de tratamiento es el principio fundamental del Derecho que se encuentra estrechamente unido al axioma de justicia. RADBRUCH apunta que la esencia de la justicia es la igualdad¹⁰. Se vulnera el principio de igualdad cuando para una variación de la norma jurídica no cabe hallar motivación lógica resultante de la naturaleza de las cosas o de otras causas adecuadas, o cuando desde la perspectiva de la justicia debe caracterizarse de arbitraria tal regulación¹¹.

Este principio tiende a solucionar desigualdades jurídicas y desigualdades positivas en la participación de los beneficios sociales; al mismo tiempo, trata de impedir que la situación social y económica constituya un privilegio o un monopolio de ventajas económicas y sociales. Es un derecho de los individuos ampararse en la situación prevista por la ley y prevista por la realidad histórica.

¹⁰ “La justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto, recibe el nombre de equidad.” RADBRUCH, G. *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, cuarta reimpresión, México, 198, p. 33.

¹¹ Cfr. BENDA, E. *El Estado social de Derecho*. BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HEYDE. *Manual de Derecho Constitucional*. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 494.

El creciente proceso de globalización e interdependencia económica, ha configurado un nuevo sistema internacional cada vez más próximo a una intensificación de los fenómenos de integración y cooperación regional, hechos que, en Europa, América, Asia y Africa, están cobrando evidente protagonismo en nuestros días, manifestándose en la formación de grandes agrupaciones de Estados¹².

Estos procesos de integración, en todas sus modalidades producen consecuencias económicas y fiscales que los gobiernos y los ciudadanos deben tener en consideración al momento de planificar el grado de integración que desean¹³, principalmente las administraciones se encargan de recaudar los ingresos.

¹² Como ejemplo en América tenemos al MERCOSUR, NAFTA, Pacto Andino, hoy Sistema Andino de Integración, y de forma reciente el proyecto de los Estados Unidos de América de una integración total de América para el comercio. En México está el proyecto “Puebla-Panamá”, que pretende hacer del sureste de México y de los países de centroamérica una zona de libre comercio. Asimismo la Comunidad Europea ha suscrito con México un Acuerdo interino sobre comercio y cuestiones relacionadas con el comercio. (*Vid.* D.O.C.E. L 226 de 13 de agosto de 1998). En Asia existe desde septiembre de 1995 el proyecto de Asociación de las Naciones del Sureste Asiático de crear una zona de libre comercio. En Africa, desde agosto de 1995, hay una Comunidad para el Desarrollo de Africa del Sur que funciona desde el 2000.

¹³ Podemos hablar de varios niveles de integración: a) Zona de Libre Comercio, en la cual los miembros acuerdan la reducción o la eliminación mutua de los aranceles aduaneros y cualesquiera otros medidas de efecto equivalente, para cada Estado conserva su propio arancel frente a terceros países; b) Unión Aduanera, los Estados miembros eliminan los aranceles nacionales y restricciones no arancelarias para la constitución de un único territorio aduanero entre el grupo de países y se establece un arancel aduanero común frente a terceros países. Aquí será necesario eliminar los derechos aduaneros, armonizar las normas relativas a la libre circulación de mercancías y servicios, suprimir las políticas intervencionistas, proteccionistas o discriminatorias, y eliminar la competencia desleal; c) El Mercado Común, es una unión aduanera en la que se eliminan los controles a los movimientos de capital y del trabajo. Para ello se necesita unificar las políticas macroeconómicas y tener los medios jurídicos para llevarla a cabo; y la Unión Económica, que es la suma de las anteriores etapas; las políticas regionales son supranacionales y en coordinación con las políticas económicas; se llega así a una unión monetaria en su etapa más avanzada. *Cfr.* GARCÍA VILLAREJO, A. *Los Retos Fundamentales de la Integración Económica. La experiencia europea*, AA.VV, Mercosur y la Unión Europea: Dos Modelos de Integración Económica, Lex Nova, Valladolid, 1998. pp. 72-81; y SERRANO ANTÓN, F. *Experiencias y Perspectivas en los Procesos de Armonización Tributaria (especial referencia América*

Lo anterior ocasiona problemas desde el punto de vista fiscal, pues se produce una notable pérdida de control por parte de los Estados de los elementos principales de sus economías, situándose el problema en el reparto de la competencia tributaria. En efecto, hasta hace pocos años eran los países los que controlaban con precisión la riqueza producida en su territorio, existía una relación entre imposición y riqueza nacional. Ahora, como resultado de la liberalización de la economía este vínculo se ha fracturado. Ya no es el Estado el que controla, sino que la riqueza nacional queda al amparo de la libre circulación de capitales que decide en qué jurisdicción fiscal se someterá.

Asimismo, se ve impulsada por la tendencia generalizada hacia la liberalización de los mercados comerciales, la creciente internacionalización de las estrategias empresariales de producción y distribución y el avance tecnológico, gracias al cual se están eliminando rápidamente los obstáculos al intercambio internacional de bienes y servicios y a la movilidad del capital, es decir, la eliminación de barreras arancelarias al comercio y la flexibilidad en los flujos de capital. Lo que hoy atraviesa las fronteras ya no son mercancías o bienes, sino tecnología, conocimientos, son flujos financieros, medios de producción, empresas para las que no existen fronteras o barreras aduaneras.

Latina y a la Unión Europea). Revista de Contabilidad y Tributación, número 194, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, p. 57.

La fiscalidad aduanera que ha venido funcionando como mecanismo de protección de la producción nacional frente a la producción importada ha servido en la medida en que las transacciones comerciales eran de bienes, mercancías, o productos fácilmente perceptibles y controlables. Pero como consecuencia de la apertura económica mundial la aduana es un concepto obsoleto, lo cual provoca una crisis en la fiscalidad aduanera, como tendremos ocasión de comprobar.

La actividad comercial se ha vuelto cada vez más importante y más compleja por la aparición de estos bloques comerciales integrados por diversas naciones, usualmente localizadas en una misma zona geográfica. El resultado de esta tendencia mundial a integrar el comercio internacional es la formación de bloques comerciales. Estas uniones comerciales, insistimos, pueden llegar a producir distorsiones en el funcionamiento del mercado internacional, traduciéndose frecuentemente en desigualdades fiscales que las más de las veces encierran una discriminación por razón de nacionalidad o residencia.

Por otra parte, la globalización de la economía es un fenómeno que afecta a todos los países del mundo y especialmente a los de la Unión Europea, pues ésta es ya el bloque comercial más abierto del mundo y ha tomado la iniciativa de la supresión de sus propias fronteras internas y del fomento de la interdependencia entre sus países miembros.

El libre cambio organizado es la filosofía general que defienden los Estados miembros, que tienen, desde hace mucho tiempo, una política comercial común frente al resto del mundo, dando mayor trascendencia a la eliminación de barreras jurídicas y comerciales para la libre circulación de mercancías, personas, servicios, y capitales.

La Unión Europea, primera potencia comercial mundial con más de 370 millones de consumidores¹⁴, se sustenta en una unión aduanera y ésta es una pieza trascendente para el mercado único que se basa en cuatro libertades básicas: libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales. Así, las naciones integrantes de la Unión Europea importan y exportan mercancías, servicios, capitales, y estos intercambios son objeto de negociaciones y acuerdos internacionales muy complejos, de gran trascendencia para el comercio comunitario. La corrección de los efectos negativos de estos intercambios no se efectúa sólo mediante una política comercial común, sino también haciendo cumplir y defendiendo las normas comunitarias, principalmente aquellas que hablan de no discriminación. La Unión Europea es muy clara a este respecto y contiene, en su Tratado de la Comunidad Europea, un artículo dedicado al principio general de no discriminación.

¹⁴ Vid. *Política Aduanera de la Unión Europea*. Comisión Europea. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo, 1999, p. 21.

El objeto principal del presente estudio lo constituye el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea que contiene el principio de no discriminación fiscal en el ámbito de la Unión Europea, la proyección que realiza el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre este principio en la fiscalidad directa y el artículo 24 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que contiene la cláusula de no discriminación fiscal en el campo de la fiscalidad internacional, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Se trata, pues, de un análisis circunscrito a la discriminación fiscal basado fundamentalmente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre las libertades comunitarias que se proyectan sobre la imposición indirecta y directa, en el Derecho Internacional clásico y en los mecanismos jurídicos para combatirla.

El principio de no discriminación, como manifestación específica del principio general de igualdad de trato, no se proyecta sólo sobre determinados artículos del Tratado de la Comunidad Europea, que contienen el principio de trato nacional¹⁵, sino que afecta a otros preceptos del Derecho comunitario derivado. Estos ordenamientos sirven al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para juzgar la adecuación del Derecho tributario de los Estados comunitarios a las exigencias derivadas de dicho principio, toda vez que se

¹⁵ El artículo 43 (Derecho de establecimiento) del T.C.E. tiene su inspiración en el principio de trato nacional.

amplió el contenido del principio de no discriminación al campo del Derecho fiscal.

Por ello, abordamos en un primer capítulo la igualdad como principio y categoría nacional diferente de la no discriminación fiscal, categoría propia de las relaciones donde hay uno o más sistemas fiscales nacionales, toda vez que los principios en que se inspira la no discriminación en el Derecho Internacional son diferentes a los principios en que se basa la igualdad en los textos constitucionales¹⁶.

No podríamos realizar una investigación como esta sin abordar los orígenes de la no discriminación fiscal. La Cláusula de Nación más Favorecida contenida en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (en adelante G.A.T.T.) ha puesto de manifiesto la discriminación en materia de Derecho Internacional dentro del marco comercial de los negocios e intercambio de mercancías.

Como es sabido, el G.A.T.T. tiene su origen en la primera mitad del siglo XX, cuando Europa se encontraba destruida a causa de la Segunda Guerra Mundial. El comercio mundial estaba estancado y era necesario reestablecerlo.

¹⁶ La doctrina es unánime al respecto. *Vid.* por todos: GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998, p. 87; y SANTA – BÁRBARA RUPÉREZ, J. *La No Discriminación Fiscal*. Su análisis en el Derecho Internacional, La OCDE, El GATT y La OMC, Los Tratados Regionales (Pacto Andino, Mercosur, NAFTA, etc), El Derecho Comunitario, El Derecho Comparado y el Derecho Español, Edersa, Madrid, 2001, p. 7.

Europa necesitaba reconstruirse y una vía de ayuda era la activación del comercio; además, los Estados Unidos, potencia que dominaba más del 15% del comercio mundial, estaban interesados en la creación de instrumentos internacionales que incentivaran la economía mundial y con ello el comercio.

La doctrina, adelantamos, sitúa al siglo XI como el momento histórico en el cual surge la Cláusula de la Nación Más Favorecida. Por medio de ella los Estados se concedían de forma unilateral ventajas comerciales con el objetivo de excluir a otros Estados de sus respectivos mercados. La finalidad de aquella disposición ha venido siendo desde entonces ofrecer unas condiciones de igualdad para las Partes Contratantes acordes con el ámbito del mercado y mediante la eliminación de la discriminación.

Por lo que se refiere a la doble imposición internacional en la Unión Europea, las instituciones comunitarias han visto desde hace algún tiempo los efectos negativos que este fenómeno produce en el buen funcionamiento del mercado interior. Los Convenios de Doble Imposición, al igual que los ordenamientos comunitarios, deben interpretarse a la luz del Derecho Comunitario y de la forma que resulte más adecuada a los objetivos y fines que persigue el Tratado de la Comunidad Europea.

Para que proceda la intervención comunitaria en materia de doble imposición habrá que examinar no sólo la incidencia del fenómeno en el buen funcionamiento del mercado interior, sino también si las medidas unilaterales y concertadas establecidas por los Estados miembros resuelven esta problemática de forma adecuada a las exigencias del Tratado de la Comunidad Europea.

En el Derecho Internacional clásico el acuerdo de no discriminación entre dos o más países condena como principio discriminaciones con base en la nacionalidad de los contribuyentes que se encuentren en la mismas circunstancias, principalmente por lo que respecta a la residencia. Por ello la residencia es el principal motivo de una diversidad de trato fiscal, criterio que origina una obligación real para los no residentes distinta de la obligación personal de los residentes en el Estado de tributación.

La igualdad es un principio fundamental del Derecho y la discriminación es la antítesis de ésta. Aquí estudiamos que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones abiertas, basadas en la nacionalidad sino cualquier otra manera encubierta de discriminación que aplicando otros criterios de distinción, abocan de hecho al mismo resultado.

La aproximación de la tributación directa en los países miembros, así como la confluencia de los principios y libertades comunitarias exigen la confrontación de los mismos con las exigencias de la doctrina del principio

comunitario de no discriminación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y con los Convenios de Doble Imposición.

Los Estados miembros de la Unión Europea han construido un espacio sustentado en tres pilares fundamentales: las Comunidades Europeas (CE, CECA, y CEEA o EURATOM) la Política Exterior y de Seguridad Común y la Cooperación en los ámbitos de Justicia e Interior. Sólo el primero de ellos se basa en las cuatro libertades principales: la libre circulación de bienes, personas, servicios y capitales.

Dentro de este espacio la fiscalidad indirecta adquiere una importancia relevante para lograr la libre circulación de productos y factores de producción. Al mismo tiempo las libertades comunitarias inciden en el campo tributario y condicionan a los responsables de la política fiscal de los Estados miembros. Es en este campo donde primero se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la interdicción de discriminación fiscal, interpretando el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, análisis que efectuamos en el capítulo quinto.

El estudio de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa a la posibilidad de diferencias de trato entre residentes y no residentes en los impuestos sobre la renta ha supuesto importantes novedades para el concepto de discriminación, principalmente en el

contexto de la libre circulación de personas, tema que estudiamos en el capítulo sexto.

La existencia de límites a la competencia de los Estados miembros en el ámbito de la imposición directa resulta del conjunto de disposiciones del Tratado cuya aplicación y efectividad requieren la eliminación de obstáculos en las leyes de los países miembros, principalmente aquellas que se refieren al impuesto sobre la renta.

El distinto trato jurídico dispensado a la obligación real de contribuir - rentas gravadas, limitación de los gastos deducibles, tipos de gravamen distintos-, en correspondencia con la obligación personal de contribuir, plantea el problema de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, principalmente con la admisibilidad o no de discriminaciones fundadas en el criterio de la residencia. Para ello nos valdremos de la valiosa interpretación que realiza el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, toda vez que las exigencias derivadas del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea y del principio de no discriminación con carácter general, artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea, se han ido concretando sucesivamente en la jurisprudencia comunitaria.

En cuanto al enfoque metodológico utilizado, optamos por un estudio sistemático y valorativo de las normas jurídicas y la jurisprudencia que regulan el principio de igualdad, la no discriminación fiscal y los medios jurídicos para

evitarla. La jurisprudencia, en concreto, al realizar enunciados sobre el Derecho positivo, contiene criterios y descubre problemas que ayudan a la resolución de litigios jurídicos¹⁷. El inicio de estudio del jurista son las normas jurídicas y la jurisprudencia que regulan cada institución, siendo su labor de sistematización, de reconducción a un sistema claro, sencillo, abarcable, coherente y de valoración racional de dichas normas, mediante la interpretación y confrontación con los principios superiores que deben inspirar su contenido y, por tanto, la actuación normativa de los poderes públicos.¹⁸

El Derecho Comparado nos ha apoyado de respaldo en situaciones en que requeríamos un razonamiento adecuado a una idea escrita, o en aquellas en que era preciso un criterio diferente o el ejemplo de un modelo apropiado.

La no discriminación fiscal es un principio jurídicamente protegido y su alcance no se encuentra claramente precisado en los ordenamientos respectivos. Profundizar en el estudio y concretar aún más la aplicación judicial de la no

¹⁷ LARENZ al hacer referencia a la labor de la jurisprudencia en relación a la legislación dice: "La tarea de la Jurisprudencia en la preparación de la legislación es triple: en primer lugar, tiene que poner en claro, como problemas *jurídicos*, los problemas que se presentan, con todas las implicaciones que de ello resulten; en segundo lugar -en conexión con otras ciencias, sobre todo con la Sociología del Derecho empírica-, tiene que elaborar propuestas de solución que se ajusten al Derecho vigente y posibiliten alternativas al legislador; y en tercer lugar, tiene que servir de ayuda a la formulación." LARENZ, K. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Madrid, 1994, p. 229.

¹⁸ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A. *Aproximación al Concepto y al Método del Derecho Financiero y Tributario* (Lección de apertura del curso académico 1988-89), Burgos, 1988, p. 43. Citado por CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Mc-Graw Hill, Madrid, 1997, p. XXVI, y FERREIRO LAPATZA, J.J. *Ensayos Sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 72.

discriminación es el gran reto que el jurista tiene ante sí. Nosotros no tratamos de eludir, desde luego, este reto, pues analizamos los ordenamientos que son la base de una política fiscal no discriminatoria, no sólo por medio de impuestos o tributos, sino también a través del estudio de la fiscalidad internacional, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y de los mecanismos jurisdiccionales para combatirla.

PARTE PRIMERA

NO DISCRIMINACIÓN FISCAL E IGUALDAD TRIBUTARIA

CAPÍTULO PRIMERO

LA IGUALDAD TRIBUTARIA EN LOS DERECHOS

COMPARADO Y ESPAÑOL

“In omnibus quidem maxime tamen

in jure aequitas spectanda sit”

(En todas las cosas, pero principalmente en

el derecho, debe esperarse la equidad)¹⁹

I.- LA IGUALDAD EN EL DERECHO COMPARADO. 1.- La igualdad en las Constituciones de los países de la Unión Europea. 2.- La igualdad en las Constituciones de América. II.- ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA IGUALDAD EN EL DERECHO ESPAÑOL. 1.- La igualdad como valor en la Constitución española de 1978. 2.- La igualdad como principio. 3.- La igualdad en la ley y la igualdad en la aplicación de la ley. 4.- El Tribunal Constitucional y la aplicación jurisdiccional del principio de igualdad. III.- LA IGUALDAD EN MATERIA FISCAL. 1.- Distintas exigencias de la igualdad entre el artículo 31 y 14 de la Constitución Española. 2.- La

¹⁹ IGLESIAS – REDONDO, J. *Definiciones y Reglas y Máximas Jurídicas Romanas*, Civitas, Madrid, 1986.

igualdad y el artículo 31 Constitución Española. 3.- Interpretación y aplicación judicial. IV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO PRIMERO.

I.- LA IGUALDAD EN EL DERECHO COMPARADO.

La igualdad, como principio general, puede definirse como una situación en la que se encuentran todos los seres humanos, en el sentido de gozar la titularidad de los derechos del hombre sin discriminación de sexo, nacionalidad, edad, religión, raza, ocupación, preferencia partidista, condición económica, grado de escolaridad, ideología, residencia, entre otras. Por el solo hecho de tener la calidad de ser humano, se es portador de los derechos naturales del hombre.

La igualdad, como derecho humano, hace a todas las personas titulares de las mismas prerrogativas y potestades naturales de que gozan sus demás congéneres, siendo uno de los principales derechos del hombre que deben garantizarse por el Estado. De ahí, la importancia de conocer, a través del Derecho comparado, cómo se regula la igualdad, en su parte positiva y negativa, en las diferentes Constituciones de las naciones comunitarias y de algunas de las naciones de América, principalmente de Iberoamérica.

El Derecho comparado nos sirve, además, para conocer ordenamientos desarrollados por otros Estados, así como, también para saber el grado de integración y aceptación que han tenido en la sociedad de aquel país. Ejemplos

extranjeros nos llevan a una mejor comprensión del Derecho propio y puede ayudar a encontrar la razón o el interés último de dicho orden jurídico.

La presencia de normas de contenido claramente divergentes en ordenamientos extranjeros puede servir para saber cuáles son los intereses y objetivos perseguidos específicamente por el propio, pues no hay que olvidar que aun dentro de un mismo sistema existen variantes legislativas²⁰.

1.- La igualdad en las Constituciones de los países de la Unión Europea.

Solo catorce países comunitarios regulan en sus Constituciones de manera específica el principio de igualdad. El Reino Unido al no poseer un texto constitucional, carece de Constitución escrita, aunque exista un Derecho Constitucional y estén reguladas cuestiones materialmente constitucionales. Así la igualdad se contempla en las siguientes Constituciones: Alemania (artículo 3)²¹; Austria (artículo 7)²²; Bélgica (artículo 10)²³; Dinamarca (artículo 74)²⁴;

²⁰ LÓPEZ GUERRA, L. Introducción. *Las Constituciones Europeas en su momento actual. Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 11; ARILLA BAS, F. *Método para la elaboración de tesis jurídicas de grado*, Editorial Kratos, México, 1989, p. 27.

²¹ “1. Todas las personas son iguales ante la Ley.

2. Los hombres y las mujeres tienen los mismos derechos. El Estado fomenta la realización práctica de la igualdad de derechos de mujeres y hombres y actúa en orden a la remoción de las situaciones de desventaja existentes.

3. A nadie se podrá perjudicar o beneficiar por razón de su sexo, su origen familiar, su raza, su lengua, su procedencia nacional, su credo o de sus ideas religiosas o políticas. Las minusvalías no podrán constituir causa de discriminación para nadie.”. *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996. p. 36.

Finlandia (artículo 5)²⁵; Francia (artículo 2)²⁶ y en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789 en el artículo 1²⁷; Portugal (artículo 13)²⁸; Suecia (artículo 2)²⁹; Grecia (artículo 4)³⁰; Holanda (artículos 1³¹

²² “1. Todos los ciudadanos federales son iguales ante la ley. No se admitirán privilegios por nacimiento, sexo, estado, clase, ni confesión.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 88.

²³ “No existirá en el Estado ninguna distinción estamental. Los belgas son iguales ante la ley; únicamente ellos serán admisibles a los cargos civiles y militares, salvo las excepciones que puedan establecerse mediante una ley para casos particulares.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 160.

²⁴ “La ley abolirá toda restricción a la libertad de trabajo y a la igualdad de oportunidades de acceso, que no esté fundada en razones de utilidad pública.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 202.

²⁵ “Todos son iguales ante la ley.

No se podrá tratar a una persona de forma diferente a causa de su sexo, edad, origen, lengua, religión, convicción, opinión, estado de salud o minusvalía o por otra razón que se refiera a su persona, sin que haya causa admisible.

Se tratará a los niños como individuos iguales, y tendrán el derecho de influir en materias que les afecten, conforme a su grado de desarrollo.

Se fomentará la igualdad entre los sexos en la actividad social y en la vida laboral conforme a lo establecido por la ley, especialmente en lo que se refiere a la determinación de sueldos y otras condiciones laborales.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 252.

²⁶ “...El lema de la República es: Libertad, Igualdad, Fraternidad.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 273.

²⁷ “Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales pueden fundarse en la utilidad común.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 290.

²⁸ “1. Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley.

2. Nadie podrá ser privilegiado, beneficiado, perjudicado, privado de algún derecho o eximido de deber alguno por razón de ascendencia, sexo, raza, lengua, territorio de origen, religión, convicciones políticas o ideológicas, instrucción, situación económica o condición social.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, pp. 271-272.

²⁹ “El ejercicio del poder político deberá respetar la igualdad del valor de todos los seres humanos, así como la libertad y la dignidad de cada individuo...” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1996, p. 539.

³⁰ “1. Los griegos son iguales ante la ley.

2.- Los hombres y las mujeres griegos tienen los mismos derechos y las mismas obligaciones...” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 318.

³¹ “Todos aquéllos que se hallen en los Países Bajos serán tratados de manera igual en las mismas circunstancias. No se permitirá ninguna discriminación fundada sobre la religión, las

y 4)³²; Irlanda (artículo 40)³³; Italia (artículo 3)³⁴; Luxemburgo (artículo 11)³⁵, y España (artículo 14)³⁶.

En relación a la dimensión negativa de la igualdad, la prohibición de discriminación, sólo cinco países la regulan de manera concreta: Alemania

convicciones personales, las opiniones políticas, la raza, el sexo o cualquier otro motivo.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 365.

³² “Todo holandés tiene igual derecho a elegir los miembros de los órganos representativos generales y a ser elegido como miembro de tales órganos, salvo las limitaciones y excepciones establecidas por la ley.” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 365.

³³ “1. En tanto que personas humanas, todos los ciudadanos serán iguales ante la ley...” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 413.

³⁴ “Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas, de condiciones personales y sociales...” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 423.

³⁵ “1. No habrá en el Estado distinción alguna basada en estamentos.
2. Los luxemburgueses son iguales ante la ley y, únicamente ellos serán admitidos a los empleos civiles y militares, salvo las excepciones que puedan establecerse por una ley para casos particulares.
3. El Estado garantiza los derechos naturales de la persona humana y de la familia...” . *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 452.

³⁶ “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social.” *Constitución Española*, segunda edición, Colex, Madrid, 1993, p. 43.

(artículo 3)³⁷; Austria (artículo 7)³⁸; Bélgica (artículo 11)³⁹; Finlandia (artículo 5)⁴⁰, y Holanda (artículo 4)⁴¹.

2.- La igualdad en las Constituciones de América.

Dentro del Derecho Constitucional del continente Americano la igualdad es una constante en sus normas. En los Estados Unidos de América se habla de una igualdad para todos en su artículo decimocuarto⁴²; en México se regula una igualdad para todo individuo (igualdad ante la ley) en sus artículos 1 y 4⁴³ y se tiene una igualdad tributaria en su artículo 31 fracción IV⁴⁴; en Argentina en su

³⁷ Ya citado.

³⁸ Ya citado.

³⁹ “El disfrute de los derechos y libertades reconocidos a los belgas, deberá ser asegurado sin discriminación. Con este fin las leyes y decretos garantizarán especialmente los derechos y libertades de las minorías ideológicas y filosóficas.”. *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, p. 160.

⁴⁰ Ya citado.

⁴¹ Ya citado.

⁴² “Sección 1. Todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos y sometidas a su jurisdicción son ciudadanos de los Estados Unidos y de los Estados en que residen. Ningún Estado podrá dictar ni dar efecto a cualquier ley que limite los privilegios o inmunidades de los ciudadanos de los Estados Unidos; tampoco podrá Estado alguno privar a cualquier persona de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni negar a cualquier persona que se encuentre dentro de sus límites jurisdiccionales la protección de la leyes, igual para todos.” *Constitution of United States of America*, 1776 y enmienda de 30 de marzo de 1870, p. 30.

⁴³ Artículo 1. “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse si suspenderse, sino en los casos y las condiciones que ella misma establece.”

Artículo 4. párrafo tercero “El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia.” *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Secretaría de Gobernación, México, 2001, pp. 11 y 14.

⁴⁴ “Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes.” *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Secretaría de Gobernación, México, 2001, p. 42.

artículo 16 se habla de una igualdad ante la ley y de una igualdad fiscal⁴⁵; Brasil recoge en sus artículos 5⁴⁶ y 150 fracción II⁴⁷ la igualdad de tratamiento ante las normas, incluso las de carácter fiscal; en Bolivia en su artículo 6⁴⁸ lleva implícita la no discriminación y en los artículos 8⁴⁹ y 27⁵⁰ hace referencia a la igualdad en materia fiscal; en Colombia desde el preámbulo⁵¹ se alude a la igualdad para

⁴⁵ “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales, ni títulos de nobleza. Todos los habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos, sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.” *Constitución de la Nación Argentina*, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1994, p. 9.

⁴⁶ “Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaleza, garantizándose a los brasileños y a los extranjeros residentes en el País la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la propiedad, en los siguientes términos:

- I. el hombre y la mujer son iguales en derechos y obligaciones, en los términos de esta Constitución...” *Constitución de la República Federativa de Brasil*, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1994, p. 8.

⁴⁷ “Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:..

- II. Dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos...” *Constitución de la República Federativa de Brasil*, Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica, México, 1994, p. 83.

⁴⁸ “Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídica, con arreglo a las leyes. Goza de los derechos, libertades y garantías reconocidos por esta Constitución, sin distinción de raza, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen, condición económica o social, u otra cualquiera.

La dignidad y la libertad de la persona son inviolables. Respetarlas y protegerlas es deber primordial del Estado.” *Las Constituciones de Iberoamérica*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992, p. 38.

⁴⁹ “Toda persona tiene los siguientes deberes fundamentalmente:
...c) de contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos;...”
Idem.

⁵⁰ “Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos.” *Ibidem*. p. 41.

⁵¹ “El pueblo de Colombia, en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad, decreta, sanciona y promulga la siguiente...” *Ibidem*. p. 179.

luego continuar con la no discriminación en sus artículos 5⁵², 13⁵³ y 43⁵⁴ y finalizar con la igualdad fiscal en su artículo 95.9⁵⁵; en Costa Rica se prevé en los artículos 33⁵⁶, la igualdad y la no discriminación, y en el 18⁵⁷ la igualdad tributaria.

El Estado de Cuba hace referencia a la igualdad en los artículos 41⁵⁸ y 44⁵⁹, mientras en el artículo 42⁶⁰ se habla de la prohibición de discriminación; en Chile su Constitución hace referencia tres veces a la igualdad, (artículos 1 párrafo

⁵² “El Estado reconoce, sin discriminación alguna, la primacía de los derechos inalienables de la persona y ampara a la familia como institución básica de la sociedad.” *Ibidem*. p. 180.

⁵³ “Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado proveya las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas a favor de grupos discriminados o marginados...” *Idem*.

⁵⁴ “La mujer y el hombre tienen iguales derechos y oportunidades. La mujer no podrá ser sometida a ninguna clase de discriminación.” *Ibidem*. p. 184.

⁵⁵ “...Son deberes de la persona y del ciudadano:
...9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” *Ibidem*. p. 192.

⁵⁶ “Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacer discriminación alguna contraria a la dignidad humana.” *Ibidem*. p. 35.

⁵⁷ “Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.” *Ibidem*. p. 264.

⁵⁸ “Todos los ciudadanos gozan de iguales derechos y están sujetos a iguales deberes”. *Ibidem*. p. 305.

⁵⁹ “La mujer y el hombre gozan de iguales derechos en lo económico, político, cultural, social y familiar.” *Ibidem*. p. 306.

⁶⁰ “La discriminación por motivo de raza, color de la piel, sexo u origen nacional, creencias religiosas y cualquiera de otra lesiva a la dignidad humana está proscrita y es sancionada por la ley. Las instituciones del Estado educan a todos, desde la más temprana edad, en el principio de la igualdad de los seres humanos.” *Ibidem*. pp. 305-306.

primero)⁶¹, 19.2,⁶² 19.3,⁶³ una vez a la igualdad fiscal, (artículo 19.20)⁶⁴ y dos veces a la interdicción de la discriminación, (artículos 19.16 párrafo tercero⁶⁵ y 19.22)⁶⁶; en Ecuador sus preceptos 19.5⁶⁷ y 52⁶⁸ aluden a la igualdad ante la ley y no discriminación y a la igualdad tributaria respectivamente; El Salvador sólo tiene un artículo número 3 referente a la igualdad⁶⁹; Guatemala en su artículo 4⁷⁰ habla de la igualdad y el artículo 135 letra d)⁷¹ hace referencia a la igualdad

⁶¹ “Los hombre nacen libres e iguales en dignidad y derechos.” *Ibidem.* p.327.

⁶² “La Constitución asegura a todas las personas...la igualdad ante la ley...” *Ibidem.* p. 330.

⁶³ “La Constitución asegura a todas las personas...la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.” *Idem.*

⁶⁴ “La Constitución asegura a todas las personas...La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.” *Ibidem.* 335.

⁶⁵ “Se prohíbe cualquier discriminación que no se base en la capacidad o idoneidad personal, sin perjuicio de que la ley pueda exigir la nacionalidad chilena o límites de edad para determinados casos.” *Ibidem.* p. 334.

⁶⁶ “La Constitución asegura a todas la personas...La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.” *Ibidem.* 335.

⁶⁷ “Sin perjuicio de otros derechos necesarios para el pleno desenvolvimiento moral y material que se deriva de la naturaleza de la persona, el Estado le garantiza:...la igualdad ante la ley.

Se prohíbe toda discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación política o de cualquier otra índole, origen social o posición económica o nacimiento.

La mujer, cualesquiera que sea su estado civil, tiene iguales derechos y oportunidades que el hombre en todos los órdenes de la vida pública, privada y familiar, especialmente en lo civil, político, social y cultural.” *Ibidem.* p.380.

⁶⁸ “El régimen tributario se rige por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.” *Ibidem.* pp. 387-388.

⁶⁹ “Todas las personas son iguales ante la ley...” *Ibidem.* p. 410.

⁷⁰ “*Libertad e igualdad.* En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.” *Ibidem.* p. 460.

⁷¹ “*Deberes y derechos cívicos.* Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:..

d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;” *Ibidem.* 481.

fiscal; Honduras tiene en su artículo 60⁷² la igualdad ante la ley y la no discriminación y en el artículo 351⁷³ la igualdad en materia fiscal; Nicaragua sólo hace referencia a la igualdad legal y no discriminación en sus artículos 27⁷⁴ y 48⁷⁵; Panamá sólo menciona la igualdad en su artículo 20⁷⁶ y se puede interpretar una igualdad tributaria en su artículo 48⁷⁷.

Paraguay, al igual que Colombia, menciona a la igualdad desde el preámbulo de su Constitución, para luego continuar con un capítulo III (artículos

⁷² “Todos los hombres nacen libres e iguales en derechos. En Honduras no hay clases privilegiadas. Todos los hondureños son iguales ante la ley.

Se declara punible toda discriminación por motivo de sexo, raza, clase y cualquier otra lesiva a la dignidad humana.

La ley establecerá los delitos y sanciones para el infractor de este precepto.” *Ibidem*. p.524.

⁷³ “El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.” *Ibidem*. p. 562.

⁷⁴ “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social.

Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos que los nicaragüenses, con la excepción de los derechos políticos y los que establezcan las leyes; no pueden intervenir en los asuntos políticos del país.

El Estado respeta y garantiza los derechos reconocidos en la presente Constitución a todas las personas que se encuentren en su territorio y estén sujetas a su jurisdicción.” *Ibidem*. p. 645.

⁷⁵ “Se establece la igualdad incondicional de todos los nicaragüenses en el goce de sus derechos políticos; en el ejercicio de los mismos y en el cumplimiento de sus deberes y responsabilidades; existe igualdad absoluta entre el hombre y la mujer.

Es obligación del Estado eliminar los obstáculos que impidan de hecho la igualdad entre los nicaragüenses y su participación efectiva en la vida política, económica y social del país.” *Ibidem*. p. 648.

⁷⁶ “Los panameños y los extranjeros son iguales ante la ley, pero ésta podrá, por razones de trabajo, de salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinadas actividades a los extranjeros en general. Podrán, asimismo, la ley o las autoridades, según las circunstancias, tomar medidas que afecten exclusivamente a los nacionales de determinados países en caso de guerra o de conformidad con lo que establezca en tratados internacionales.” *Ibidem*. p. 673.

⁷⁷ “Nadie está obligado a pagar contribución ni impuestos, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes.” *Ibidem*. p. 676.

46⁷⁸, 47⁷⁹ y 48⁸⁰) titulado: “De la Igualdad”. Posteriormente en su artículo 88⁸¹ habla de la prohibición de la discriminación y en el artículo 181⁸² de la igualdad tributaria; Perú en el preámbulo de su Constitución⁸³ y en el artículo 2.2⁸⁴ hace referencia a la igualdad y en su artículo 139 párrafo segundo⁸⁵ prevé la igualdad en materia tributaria; Puerto Rico sólo su artículo 2, sección 1, habla de la igualdad y no discriminación;⁸⁶ en República Dominicana también sólo el

⁷⁸ “*De la igualdad de las personas.* Todos los habitantes de la República son iguales en dignidad y derechos. No se admiten discriminaciones. El Estado removerá los obstáculos e impedirá los factores que las mantengan o las propicien.

Las protecciones que se establezcan sobre desigualdades injustas no serán consideradas como factores discriminatorios sino igualitarios.” *Ibidem.* p. 747.

⁷⁹ “*De las garantías de la igualdad.* El Estado garantizará a todos los habitantes de la República:

- 1) la igualdad para el acceso a la justicia, a cuyo efecto allanará los obstáculos que la impidiesen;
- 2) la igualdad ante las leyes;
- 3) la igualdad para el acceso a las funciones públicas no electivas, sin más requisitos que la idoneidad, y
- 4) la igualdad de oportunidades en la participación de los beneficios de la naturaleza, de los bienes materiales y de la cultura.” *Ibidem.* p. 748.

⁸⁰ “*De la igualdad de derechos del hombre y de la mujer.* El hombre y la mujer tienen iguales derechos civiles, políticos, sociales, económicos y culturales. El Estado promoverá las condiciones y creará los mecanismos adecuados para que la igualdad sea real y efectiva, allanando los obstáculos que impidan o dificulten su ejercicio y facilitando la participación de la mujer en todos los ámbitos de la vida nacional.” *Ibidem.* p. 748.

⁸¹ “*De la no discriminación.* No se admitirá discriminación alguna entre los trabajadores por motivos étnicos, de sexo, edad, religión, condición social y preferencias políticas o sindicales.

El trabajo de las personas con limitaciones o incapacidades físicas o mentales será especialmente amparado.” *Ibidem.* pp. 752-753.

⁸² “*De la igualdad del tributo.* La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.” *Ibidem.* p. 767.

⁸³ “...todos los hombres , iguales en dignidad, tienen derechos de validez universal , anteriores y superiores al Estado...” *Ibidem.* 797.

⁸⁴ “Toda la igualdad ante la ley, sin discriminación alguna por razón de sexo, raza, religión, opinión e idioma.” *Ibidem.* p. 798.

⁸⁵ “La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.” *Ibidem.* p. 813.

⁸⁶ “*Sección 1.* La dignidad del ser humano es inviolable. Todos los hombres son iguales ante la ley. No podrá establecerse discriminación alguna por motivo de raza, color, sexo, nacimiento, origen o

artículo 8.5⁸⁷ de su Constitución regula la igualdad ante la ley; en Uruguay únicamente el artículo 8⁸⁸ habla de la igualdad, por último, Venezuela en los artículos 45, párrafo 1⁸⁹, y 56⁹⁰ de su Constitución hablan de la igualdad en la aplicación de la ley y ante la ley y en materia tributaria.

Lo anterior no resulta ocioso, pues nos ubica en la idea de que la igualdad, como principio y la prohibición de discriminación como manifestación negativa de ésta, es una cuestión trascendente, incluso mencionada varias veces, dentro de las normas constitucionales de los Estados europeos y americanos, porque puede ser conocida, comprendida, aplicada en su generalidad y lleva implícita la idea de democracia, además, de ubicar a todos los individuos frente al mismo orden jurídico con la finalidad de que el hombre se desarrolle como tal.

condición social, ni ideas políticas o religiosas. Tanto las leyes como el sistema de instrucción pública encarnarán estos principios de esencial igualdad humana.” *Ibidem.* pp. 845-846.

⁸⁷ “A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe; la ley es igual para todos: no puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad ni puede prohibir más que lo que la perjudica.” *Ibidem.* p. 865.

⁸⁸ “Todas las personas son iguales ante la ley, no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes.” *Ibidem.* p. 892.

⁸⁹ “Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos que los venezolanos, con las limitaciones o excepciones establecidas por esta Constitución y las leyes.” *Ibidem.* p. 955.

⁹⁰ “Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos.” *Ibidem.* p. 956.

II.- ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA IGUALDAD EN EL DERECHO ESPAÑOL.

1.- La igualdad como valor en la Constitución española de 1978.

El artículo 1.1. de la Constitución Española proclama "...como valores del ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político." Esta consagración de los valores superiores responde a la formulación que la propia Constitución determina, respecto del Estado español, en tanto Estado social y democrático de derecho que no soslaya el hecho de que el constitucionalismo clásico postulaba como principios fundamentales la libertad y la igualdad, acorde con la ideología liberal que le dio origen y que, progresivamente fue contagiada de ideas democráticas.⁹¹

Importante es señalar por principio que la igualdad no es *a priori* valiosa por la igualdad misma, el valor de igualdad depende del valor de aquello en que se es igual. En este sentido, desde el momento en que el ordenamiento jurídico español consagra como uno de sus valores superiores la igualdad, estrechamente vinculado con la democracia, encontramos una inevitable conexión con la justicia.

⁹¹ GARRORENA MORALES, A. *El Estado Español como Estado Social y Democrático de Derecho*. Tecnos, Madrid, 1984, p. 29-36 y RUBIO LLORENTE, F. *La Constitución de 1978*. AA.VV. Libro Homenaje a Manuel García Pelayo, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1980, p. 155.

En tanto significado de un mismo término, tal como lo hemos indicado, el principio de igualdad se encuentra unido a la democracia, la institución de la democracia representativa requiere de una discusión abierta y pública de las distintas posiciones y, en tal sentido, tienden a promover un consenso sobre los principios de moralidad y consecuentemente tienden a producir leyes y decisiones en relación con esos principios.

El significado de valor y principio que distinguen a la igualdad se encuentran estrechamente ligados, y así lo ha afirmado el Tribunal Constitucional Español desde su temprana sentencia 8/1983, de 18 de febrero, cuando nos refiere que si tal situación no llegara a realizarse, se estaría desconociendo el valor superior que en el régimen democrático tiene el principio de igualdad básico de todos los ciudadanos, y de lo que esto supone en orden a la supresión de toda desigualdad de trato, en una palabra: discriminación⁹². La igualdad se configura como valor superior que, en lo que ahora importa se proyecta con una eficacia trascendente de modo que tal situación de desigualdad persistente a la entrada en vigor de la norma constitucional deviene incompatible con los valores que la Constitución como norma superior proclama.⁹³

⁹² Como apunte decimos que la no discriminación constituye la manifestación más intensa del principio de igualdad y un instrumento único para su realización. *Cfr.* RODRÍGUEZ-PIÑEIRO, M. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.F. *Igualdad y Discriminación*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 17.

⁹³ *Cfr.* S.T.C. 240/1982, B.O.E. de 23 de marzo de 1983.

Con base en la anterior sentencia del Tribunal Constitucional la igualdad en su carácter de valor es un regulador, esto es, no es una meta concreta del vivir y del apetecer, sino una pauta abstracta por la que han de ser medidos y ordenados en la vida todos los fenómenos dentro de las respectivas regiones culturales; pautas sólo cognoscibles en una doble perspectiva: primera "...al mismo tiempo que el caso concreto, que un supuesto de la vida, o una tendencia valorativa particular, que ha de ser enjuiciada en relación a su verdadero valor y segunda, tiene que formar una unidad sistemática cerrada con otros reguladores supra-ordenados."⁹⁴

En consecuencia la percepción jurídica se completa del valor igualdad a través de un acto conjunto, acto que se integra de tres niveles: 1) aprehensión de un sector de la vida; 2) destacar lo jurídicamente relevante en relación con el valor igualdad, y 3) la elevación y orientación a la idea del derecho como supremo valor jurídico.⁹⁵

Las consideraciones indicadas son compatibles con la argumentación que realiza el Tribunal Constitucional en relación a la igualdad como valor, pero hay aún más; en cuanto a la "eficacia trascendente" y su "proyección"⁹⁶, creemos que tales referencias hacen alusión a la fuerza normativa del valor igualdad, fuerza

⁹⁴ LARENZ, K. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1980, p. 122.

⁹⁵ *Idem.*

⁹⁶ *Vid.* S.T.C. 67/1982, de 15 de noviembre, B.O.E. de 10 de diciembre de 1982.

que es consustancial a todos los preceptos constitucionales y que es reafirmada desde el momento en que el principio de igualdad es consagrado con el carácter de derecho fundamental acreedor de una tutela jurisdiccional reforzada tal como se establece en el artículo 53.2 del texto constitucional español.⁹⁷ Desde esta perspectiva dicha fuerza normativa implica el fortalecimiento de la norma constitucional en el proceso de creación y aplicación del derecho -que corresponde a los operadores jurídicos que la propia Constitución faculta para tales efectos- reduciendo el ámbito de discrecionalidad de todos los poderes públicos, singularmente de los tribunales, al determinar constitucional la actividad que realiza en torno a la igualdad como valor, pero hay aún más; en cuanto a la "eficacia trascendente" y su "proyección", creemos que estas referencias aluden a la fuerza normativa del valor igualdad.

2.- La igualdad como principio.

En un enfoque normativo, la igualdad en tanto principio no es una descripción abstracta de la realidad, es una directiva genérica concerniente al tratamiento de la identidad entre sí de la realidad humana. Su sentido y función se determina en un carácter meta-normativo.

⁹⁷ Art.53.2.- "Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y de la Sección Primera. del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en el caso, a través del recurso de amparo aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30."

ANDRÉS OLLERO señala que dada la insuficiencia de las normas para explicar la vida jurídica real, el jurista se ve en la necesidad de recurrir a factores meta-normativos. Tales factores no son otros que los valores y principios a los que alude la Constitución y que se presentan como informadores de la vida jurídica real, el jurista se ve en la necesidad de recurrir a factores meta-normativos.⁹⁸

En tanto metanorma, el principio de igualdad tiene como función "regular aquellos particulares actos humanos que son los actos productores de normas". El principio de igualdad *stricto sensu* se configura como una norma secundaria material básica.⁹⁹

GENARO CARRIÓ, considera que los principios generales del derecho son "...principios extraídos de ese ordenamiento y referidos a aspectos del mismo, reunidos y sintetizados en el principio de igualdad, como expresiones de generalizaciones ilustrativas obtenidas a partir de las reglas del sistema.¹⁰⁰

⁹⁸ OLLERO, A. *El principio de igualdad y teoría del derecho. Apuntes sobre la jurisprudencia relativa al artículo 14 de la Constitución*. Anuario de derechos humanos, Instituto de Derechos Humanos. Universidad Complutense, Madrid, 1986-1987, p. 174.

⁹⁹ BOBBIO, N. *Norma*. Enciclopedia Einaudi, tomo IX. Turín, 1980, p. 876 y ss.

¹⁰⁰ CARRIÓ, G. *Principios jurídicos y positivismo jurídico*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1970, p. 35.

Sin lugar a dudas, el carácter regulador del valor de igualdad y su carácter de directiva genérica en tanto principio en términos del artículo 1.4 del título preliminar del Código Civil de informador del ordenamiento jurídico, viene a conectarse con su carácter de derecho que el artículo 14 de la propia Constitución española reconoce. En este contexto, y con virtud en el artículo 53.1 de la propia carta fundamental española¹⁰¹, el derecho a la igualdad tiene un carácter vinculante amén de la tutela judicial efectiva que se le reconoce en el artículo 53.2 de la propia Constitución Española para los operadores jurídicos -Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial- así como un límite a la legislación positiva y a la práctica judicial, en lo que se refiere al contenido principal.¹⁰²

La fuerza vinculante que se desprende de la igualdad en tanto valor o en tanto principio, se presenta como determinante¹⁰³, y así lo ha concretado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 2 de febrero de 1981¹⁰⁴ al decir que los principios generales plasmados en la Constitución como la igualdad, en tanto valor o como principio, se nos presentan como determinantes.

3.- La igualdad en la ley y la igualdad en la aplicación de la ley.

¹⁰¹ Art.53.1. "Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a)."

¹⁰² *Vid.* S.T.C. núm. 80/1982, de 20 de diciembre. B.O.E. de 15 de enero de 1983.

¹⁰³ RUBIO LLORENTE, F. *La Constitución como fuente del derecho*. Constitución española y fuentes del derecho, Dirección General de lo Contencioso del Estado, vol.1, Madrid, p. 64.

Indiscutiblemente el principio de igualdad consagrado en el precepto 14 de la Constitución Española, aunado a su carácter de valor y de principio *-stricto sensu-*, viene a configurarse dentro del ordenamiento jurídico español, como un instrumento específico de realización de la igualdad material; una igualdad que reviste de un doble sentido: igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la ley.

El principio de igualdad ha de entenderse en función de las circunstancias que concurren en cada caso en relación con el que se invoca, puede decirse pues, que el principio de igualdad encierra una prohibición de discriminación, de tal manera que ante situaciones iguales deben darse tratamientos iguales. Sólo podría producirse la quiebra del principio de igualdad cuando dándose los requisitos previos de una igualdad de situaciones entre los sujetos afectados por la norma jurídica, se produce un tratamiento diferenciado en los mismos en razón de una conducta arbitraria o no justificada de los poderes públicos.¹⁰⁵

Como podemos apreciar la sentencia del Tribunal Constitucional alude a lo que se denomina dentro de la doctrina española el "principio genérico de

¹⁰⁴ Fundamento jurídico 1.B. B.O.E. de 28 de enero febrero de 1981.

¹⁰⁵ *Cfr.* S.T.C. 49/1982 de 14 de julio de 1982. B.O.E. de 4 de agosto de 1982.

igualdad en la aplicación de la ley",¹⁰⁶ toda vez que del contenido del artículo 53.1 del texto constitucional se desprenden los operadores jurídicos: legisladores, jueces y funcionarios de la Administración Pública, que quedan vinculados a los derechos y libertades reconocidos en el capítulo segundo, título primero de la propia carta magna hispana; derechos y libertades entre los cuales se encuentra el principio de igualdad.¹⁰⁷

La Administración Pública debe tener en cuenta a los administrados que se hallan en una idéntica circunstancia como iguales, sin posibilidad de favor ni reconocimiento de privilegios. Los administrados tanto profesionalmente, como sujetos y centros de imputación de derechos y deberes, como en materia tributaria como simples administrados, se sitúan en una misma posición respecto de los demás ciudadanos pues *la medida de actuación de todos debe ser la igualdad por mandato constitucional*.¹⁰⁸

¹⁰⁶ ALONSO GARCÍA, E. *El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española*. Revista de Administración Pública, núm. 100, Madrid, 1983, p. 89.

¹⁰⁷ S.T.C. de 10 de noviembre de 1981. B.O.E. de 19 de noviembre de 1981.

¹⁰⁸ CARRASCO CANALS, C. Derecho Administrativo, derechos fundamentales y libertades públicas. Introducción a los Derechos Fundamentales, volumen I, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica de Publicaciones, Madrid, 1988, pp. 415-416. (La cursiva es nuestra).

4.- El Tribunal Constitucional y la aplicación jurisdiccional del principio de igualdad.

Como se puede deducir de lo hasta ahora expuesto, el principio de igualdad en la aplicación de ley, implica el trato igual en situaciones iguales -que no excluye el tratamiento diferenciado, siempre y cuando haya fundamentación suficiente y razonable que excluya la arbitrariedad- o bien el tratamiento desigual en situaciones diferentes; podríamos determinar con base en las últimas líneas que el "quién" del principio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de la ley desde luego que se refiere a los jueces y tribunales, pero ¿cómo han de aplicar los jueces y tribunales el principio de igualdad?

Los poderes públicos habrán de aplicar la ley conforme a la ley. Habrán de ceñirse a una aplicación de las normas legales de manera regular y concreta, sin otras distinciones de supuesto o casos que los determinados por la norma jurídica; así, jueces y tribunales habrán de apegarse a estas normas al momento de emitir sus fallos jurisdiccionales.

Pero, ¿qué sucede cuando los jueces y tribunales ante casos iguales aplican o interpretan las normas provocando un trato diferenciado que lleva a la vulneración del principio de igualdad, o en otras palabras, nos conduce hacia una discriminación? Este no excluye al tratamiento desigual y a las situaciones o

supuestos de hecho iguales, y es el Tribunal quien realiza la diferenciación o trato diferenciado.

Ante tales situaciones, el Tribunal Constitucional ha reiterado, desde sus primeras sentencias, en lo que hace a la aplicación jurisdiccional de ley, que la simple desigualdad de los fallos de diferentes casos aparentemente iguales en sus supuestos de hecho no da derecho tampoco a entender vulnerado el principio de igualdad en la aplicación de la ley, pues tales diferencias pueden tener su justa razón de ser bien en la no identidad de los hechos probados o bien en un margen de apreciación del juzgador.¹⁰⁹

En cambio puede existir una violación al principio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de ley cuando un mismo precepto se aplique en casos iguales con notoria desigualdad por motivaciones arbitrarias o con apoyo en algunas causas de discriminación explícitas o genéricamente incluidas en el artículo 14 de la Constitución.¹¹⁰ En esta sentencia el Tribunal Constitucional exige para que se produzca una vulneración a la igualdad jurídica en la aplicación jurisdiccional de la norma, el plus de notoriedad en la desigualdad de trato, así como una motivación arbitraria por parte del órgano jurisdiccional. Podríamos decir que la imposición de un doble requisito por parte del Tribunal

¹⁰⁹ Fundamento jurídico 6. S.T.C. 8/1981 de 30 de marzo de 1981. B.O.E. núm. 89 de 14 abril de 1981.

¹¹⁰ *Idem.*

Constitucional para admitir la infracción del artículo 14, revela, de manera patente, la actitud de aquél hacia la función jurisdiccional en general y el control de la seguridad jurídica en particular.

El Tribunal Constitucional como "intérprete supremo de la Constitución" es respetuoso en lo que hace al ejercicio de la función jurisdiccional, cumpliendo en todo momento el mandato del artículo 1.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, de tal manera que la arbitrariedad se coloca siempre más allá de la esfera de discrecionalidad que es propia del órgano decisor.

En la sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 2/1983, de 24 de enero, este órgano constitucional concretará el alcance de esa afirmación: "las resoluciones interpretativas de ambas sentencias -contradictorias- poseen idéntico valor desde el punto de vista constitucional", para aclarar más adelante: "sin que el Tribunal Constitucional pueda sustituir al órgano competente en la interpretación de la ley, ni por tanto corregir o no la posición jurídica ofrecida en las desiguales sentencias al resultar tan válida una como otra desde el punto de vista constitucional". Dejando claro, en todo caso que al Tribunal Constitucional le estaría permitido modificar el sentido de sus resoluciones apartándose de sus precedentes. Estos límites del principio de independencia judicial de índole técnico-sistemático son: la unificación de la jurisprudencia como expresión de la

seguridad jurídica reconocido constitucionalmente en el artículo 9.3¹¹¹, el cual no está protegido por el derecho de amparo constitucional. El Tribunal Constitucional lo tiene reconocido de manera larvada, haciéndolo derivar del principio de igualdad jurídica. Haciéndose eco de la doctrina sentada en las sentencias de 14 y 22 de julio, STC 2/1983 de 24 de enero, establece que "...en los supuestos de decisiones iguales, debidas a órganos plurales, corresponde a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de superior rango establecer la necesaria unidad en la aplicación de la ley, en pro de la seguridad jurídica".

La sentencia del Tribunal Constitucional 49/1982, de 14 de julio, dispone al respecto "...la igualdad jurídica o igualdad ante la ley...significa que a los supuestos de hecho iguales deben serles aplicados unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para exigir una suficiente justificación de tal diferencia, que parezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios de valor generalmente aceptados...un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos substancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considera que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable."¹¹²

¹¹¹ "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos."

En esta misma sentencia se afirma que la regla general de la igualdad contenida en el artículo 14 de la Constitución contempla, en primer lugar, la igualdad de trato dado por la ley o igualdad ante la ley y constituye desde este punto de vista un límite puesto al ejercicio del Poder Legislativo, pero es, asimismo, igualdad en la aplicación de la ley, lo que implica que un mismo órgano judicial no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos substancialmente iguales, cuando el órgano en cuestión considera que debe apartarse de sus precedentes, debe de ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable. Distinto es el problema de la igualdad en la aplicación de la ley, cuando ésta no se refiere a un único órgano, sino a órganos distintos. Para tales casos la institución que realiza el principio de igualdad y a través de la cual se busca la uniformidad es la jurisprudencia, encomendada a órganos jurisdiccionales de superior rango, porque el principio de igualdad en la aplicación de ley necesariamente tiene que conectarse con el principio de coherencia de los órganos encargados de la aplicación cuando éstos son órganos jurisdiccionales.¹¹³

Por lo tanto, el respeto y no vulneración del principio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de la ley "...implica que un mismo órgano judicial no puede modificar arbitrariamente sus decisiones en casos substancialmente iguales...", sin embargo, la misma sentencia otorga un margen de permisibilidad

¹¹² S.T.C. 2/1983, de 24 de enero.

¹¹³ Fundamento jurídico 2, S.T.C. 49/1982 de 14 de julio, B.O.E. de 4 de agosto de 1982.

al órgano judicial para apartarse del precedente pero, "...tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable..."¹¹⁴

Como podemos darnos cuenta, en el caso de diferente trato jurídico en la aplicación jurisdiccional de la ley, corresponde precisamente a los jueces y tribunales -demandarnos en proceso constitucional de amparo- la carga de la prueba de ofrecer la justificación que sea suficiente y razonable que lleve a un cambio en el precedente.¹¹⁵

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 52/87 de 7 de mayo de 1987, dice para que dicho Tribunal efectúe el juicio de igualdad es menester que se aporte adecuado término de comparación, sin cuya concurrencia no sea posible llevar al cabo aquella operación. Desde luego que tal término de comparación habrá de ser aportado por la actora o concurrente.¹¹⁶

Como ya sabemos, la justificación -fundamentalmente- que el juez o Tribunal debe proveer ha de ser suficiente y razonable, para no ser arbitraria. En lo que a la actora se refiere, el término de comparación que habrá de aportar debe

¹¹⁴ *Idem.*, y fundamento jurídico 5, S.T.C. 52/1982 de 22 de julio, B.O.E. de 18 de agosto de 1982.

¹¹⁵ *Cfr.* S.T.C. 68/1982 de 22 de noviembre, B.O.E. de 29 de diciembre de 1982.

¹¹⁶ Fundamento jurídico 5 S.T.C. 14/1985 de 1 de febrero de 1985.

satisfacer ciertos requisitos; así la sentencia 75/1986 del Tribunal Constitucional enumera los siguientes:

- 1.- Que las situaciones subjetivas que quieren tratarse a comparación sean equiparables.
- 2.- Que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso.
- 3.- Que el legislador haya atribuido las consecuencias jurídicas que se dicen diversificadas a grupos o categorías personales creadas por el mismo, en otras palabras, la determinación de los elementos diferenciadores¹¹⁷ o factores diferenciales¹¹⁸.

La STC 66/1987, de 21 de mayo nos da una visión o argumento integral de esta doble exigencia en el juicio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de la ley¹¹⁹:

- 1.- Reitera el carácter vinculante del principio de igualdad respecto de los jueces y tribunales de justicia, los cuales,
- 2.- No pueden apartarse arbitrariamente del sentido de sus decisiones, en caso de que lo hagan, y
- 3.- Deberán aportar una fundamentación suficiente y razonable.

¹¹⁷ *Cfr.* S.T.C. 42/1986, de 10 de abril.

¹¹⁸ *Cfr.* S.T.C. 162/1985, de 29 de noviembre.

¹¹⁹ Fundamento jurídico 2 B.O.E. número 137, de 9 de junio de 1987.

En cuanto a la parte recurrente y, por tanto, a los requisitos para apreciar y juzgar la vulneración del multicitado principio,¹²⁰ menciona los siguientes:

- 1.- Que sean iguales los rasgos sustanciales que configuran jurídicamente los supuestos de hecho que entran en comparación y, dada esa identidad,
- 2.- Que el órgano jurisdiccional se haya apartado de sus criterios anteriores sin que resulte justificada tal separación de forma que quede excluida la arbitrariedad como la inadvertencia.

Resulta necesario, verificar si efectivamente entre los supuestos de hecho resueltos por la sentencia que se impugna y la que se aduce como término de comparación, se da la identidad necesaria en lo sustancial, para estimar que procedería respecto de ellas un tratamiento similar, a menos que se razonara y justificara el cambio de criterio jurisprudencial; y sólo en tal caso procedería examinar si se justifica o no la diferencia producida en la aplicación de las normas.

La sentencia que analizamos -la STC 66/1987, de 21 de mayo de 1987-, contiene un punto clave de diferenciación; así, en su fundamento jurídico 4 establece que el Tribunal Constitucional ha indicado en repetidas ocasiones que no puede exigirse al órgano judicial un mantenimiento indefinido de sus propios precedentes, y que la posibilidad de modificar un criterio previamente adoptado constituye incluso exigencia ineludible de la propia función judicial cuando aquél

¹²⁰ *Idem.*

se considera posteriormente erróneo, pues el juez está sujeto a la ley y no al precedente, y está obligado por mandato constitucional a aplicar aquella, es decir, el sentido de la misma que reconozca como ajustada en el momento de juzgar.

Con marcada reiteración alude la sentencia que lo importante del principio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de ley "...es que la diferencia de tratamiento en situaciones similares no sea arbitraria, sino que resulte justificada por un cambio de criterio que pueda reconocerse como tal reduciéndose la intervención del Tribunal Constitucional mediante el amparo a constatar la existencia del mismo."¹²¹

Esta comprobación podrá resultar de la expresa mención que el juzgador lleve a cabo de sus precedentes y de su separación de ellos; pero será la existencia misma del cambio de criterio y no sólo su manifestación externa el factor a tener en cuenta para excluir la violación del principio de igualdad. Por ello, será posible esa exclusión aun en ausencia de motivación expresa, si resulta patente que la diferencia de trato se deriva de una variación en la interpretación de ley fundamentada y adoptada de forma que la resolución finalmente dictada no parezca como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso.¹²²

¹²¹ Fundamento jurídico 2, S.T.C. 36/1984, de 22 de abril.

¹²² Fundamento jurídico 2, S.T.C. 48/1987, de 22 de abril.

Para los efectos antes descritos, debe considerarse como determinante que la decisión adoptada lo sea como solución genérica, es decir, válida no sólo para la resolución del caso en cuestión, sino para decidir en la resolución de casos semejantes en el futuro, tal como lo afirma el propio Tribunal Constitucional en su acuerdo 626/1985, de 25 de septiembre. El Tribunal Constitucional señala como lo hace en otras sentencias, que es la existencia del precedente, y no su manifestación externa, lo que excluirá la desigualdad injustificada.

La consecuencia de que el juez constitucional no justifique suficiente y razonablemente el cambio de su decisión -apartándose de sus criterios precedentes- y, en virtud de ello vulnera el derecho fundamental consagrado en el artículo 14 de la Constitución Española, principio de igualdad, de conformidad con el artículo 55 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional es "la declaración de nulidad de la resolución que se impugna, con determinación, si procede, de extensión de sus efectos", y por otro, según el apartado 1B) del mismo artículo, "el restablecimiento de la recurrente en la integridad de su derecho así como el de proveer lo necesario para su conservación."¹²³

El Tribunal Constitucional respecto de la o las razones justificativas de que las resoluciones de los jueces o tribunales operen cambios, (desvinculación del precedente), tal como lo hace en otras sentencias, ha sentado que la función

judicial que se traduce y refleja fundamentalmente en las resoluciones y sentencias de los jueces y tribunales, no sea automática o de pura subvención, sino reflexiva; no es fruto de un mero voluntarismo, sino de resoluciones contrastadas por los hechos, por las normas y en definitiva por la Constitución.¹²⁴

Tanto el hecho como la interpretación que la norma postula de modo razonable constituyen los elementos o causa de aplicación del derecho en el orden jurídico pertinente que ha de realizar el pretor.

Lo que se busca al establecer el juicio de igualdad por parte del Tribunal Constitucional mediante el particular juicio de razonabilidad a cargo de jueces y tribunales, para justificar el trato diferenciado en la aplicación jurisdiccional de la norma o bien, dado el caso, al apartarse de sus precedentes, es la institucionalización del camino hacia alternativas posibles y necesarias, situación que supone, para el Tribunal Constitucional, un principio constitucional de apertura que exige del juez constitucional una vinculación a la razonabilidad como garantía de un proceso democrático estable.

III.- LA IGUALDAD EN MATERIA FISCAL.

¹²³ Fundamento jurídico 1, S.T.C. 120/1987, de 10 de julio.

¹²⁴ Fundamento jurídico 2, S.T.C. 120/1987, de 10 de julio.

El principio de igualdad en materia fiscal se encuentra dentro de la Sección Segunda "*De los derechos y deberes de los ciudadanos*", del Capítulo Segundo "*De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*", del Título Primero "*De los derechos y deberes fundamentales*", de la Constitución Española, y tiene valor normativo propio y es de aplicabilidad inmediata, aunque no tiene eficacia directa de conformidad con el artículo 53.1 de la Carta Magna.

El principio de igualdad enunciado en el artículo 1.1 de la Constitución Española¹²⁵ es un valor superior del ordenamiento jurídico cuyo significado es la base de la estructura sobre la cual las normas jurídicas posteriores se guiarán e interpretarán, como hemos estudiado líneas arriba. El precepto 9.2 se refiere a la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones necesarias para hacer efectivo el principio de igualdad, sin ninguna cortapisa¹²⁶. El artículo 14 enuncia la igualdad de todos, sin discriminaciones¹²⁷ por causa de raza, sexo, religión u otra circunstancia. El dictado 139 constitucional consagra la garantía de todos a los mismos derechos y obligaciones, además de una absoluta libertad de circulación en todo el territorio, circunstancia ésta de importancia mayúscula

¹²⁵ Art.1.1.- "España se constituye en un Estado social y democrático de derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, *la igualdad* y el pluralismo político." (La cursiva es nuestra).

¹²⁶ "...una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales." S.T.C. 76/1990, de 26 de abril.

¹²⁷ GERHARD LEIBHOLZ, entiende que el principio de igualdad conlleva una prohibición de discriminaciones contrarias a la conciencia jurídica. Citado por PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, Revista Española de Derecho Financiero 88, Civitas, Madrid, 1995, p. 630.

para el mejor entendimiento del principio de no discriminación fiscal. De esta manera la igualdad fiscal también se mide de conformidad a los anteriores criterios.

1.- Distintas exigencias de la igualdad entre los artículos 14 y 31 de la Constitución Española.

Constituye un problema no del todo resuelto por el Tribunal Constitucional las exigencias de la igualdad entre los artículos 14 y 31 constitucionales. El artículo 31 no encierra ningún concepto que se proteja mediante el recurso de amparo. Aunque el texto constitucional se refiere en varios preceptos a la igualdad, en la práctica suele hablarse indistintamente del principio de igualdad.

El artículo 9.2 alude a la igualdad como situación, a la igualdad en sentido material; se insta a los poderes públicos para que promuevan las condiciones necesarias, para acceder a esta meta. La igualdad real y efectiva es un derecho de los ciudadanos.

En el artículo 14 se alude al derecho fundamental de la igualdad. La igualdad que protege, es solo una igualdad formal, no es la igualdad material a la que alude el artículo 9.2 (igualdad real y efectiva). Lo único que exige el artículo

14 es la igualdad formal, y ésta tiene dos proyecciones: igualdad en la ley, e igualdad en la aplicación de la ley.

La primera hace referencia al momento de la creación de la norma, del establecimiento del tributo y supone esta exigencia de la igualdad en la ley, un límite a la libertad del legislador. La primera de ellas se proyecta sobre el contenido de ley, actúa en el momento de la creación de la ley, y supone un límite a la libertad legisladora. La segunda no se refiere al momento de la creación de la norma, sino al momento de la aplicación del tributo, de la aplicación de la ley. Se proyecta sobre la eficacia de la ley cuando resulta aplicada por la Administración.

La igualdad en la ley lo único que exige es que el legislador dispense el mismo tratamiento normativo a situaciones que son substancialmente iguales: a igual situación igual tratamiento, salvo que exista alguna justificación objetiva y razonable por el tratamiento diferente.

¿Cuál es el parámetro para medir la igualdad en materia tributaria? la capacidad económica es un primer criterio para medir la igualdad.

Conforme a dicho criterio, el legislador fiscal trata igual a los contribuyentes atendiendo a su capacidad económica. La igualdad en la ley significaría así que a igual capacidad económica igual tributación, salvo que

exista una razón objetiva y razonable; en caso contrario estaremos en presencia de una discriminación fiscal.

Interesa apuntar que lo que exige el artículo 14 es que a situaciones iguales se dispense el mismo tratamiento normativo, pero no que a situaciones desiguales se les otorgue desigual tratamiento normativo. En otras palabras, del artículo 14 se deriva un derecho subjetivo: que dos sujetos que se encuentran en idéntica posición reciban el mismo trato por parte de la norma. Pero del artículo 14 no se deriva un derecho subjetivo a un tratamiento desigual. Se trata de igualdad formal (STC 16/93).

El Tribunal Constitucional cuando tiene que resolver un proceso donde se invoque el artículo 14 constitucional aplica un triple test: 1.- Determinar si existe o no tratamiento desigual, identidad sustancial de la igualdad; para que exista desigualdad de sujeto debe aportar un elemento de comparación. Es una carga procesal del recurrente "*tertius comparationis*" (STC 144/94); 2.- Relevancia o irrelevancia constitucional de la desigualdad. No todo tratamiento desigual es constitucionalmente relevante (STC 76/90 fundamento jurídico 10). No son constitucionalmente relevantes los tratamientos desiguales que respondan a una simple sucesión de las normas en el tiempo. No hay un tratamiento discriminatorio por parte del legislador por una modificación del sistema tributario que se aplica a un presupuesto de hecho que generase cuarenta y ocho horas más tarde que otro que le resulta aplicable una nueva normativa distinta;

3.- La razonabilidad o justificación de los tratamientos desiguales constitucionalmente relevantes. Estamos en presencia de un tratamiento desigual, este tratamiento responde a alguna justificación constitucional objetiva y suficiente, porque en el caso de que así fuera estaremos en presencia de un tratamiento desigual pero éste no sería discriminatorio porque estaría justificado en un objetivo constitucional razonable.

Naturalmente que así como en el primer test le corresponde al sujeto que invoca la desigualdad asumir la carga procesal o aportar el elemento de comparación, en relación con este tercer test corresponde al sujeto que defiende la legalidad constitucional de la norma argumentar la fundamentación de ese tratamiento diferente.

En la segunda vertebración de este derecho fundamental, la igualdad en la aplicación de la ley, esta exigencia se proyecta no ya en el aspecto de crear la norma, sino en el momento de su aplicación, que supone un límite a la Administración o al Juez.

La aplicación judicial de la ley es un derecho fundamental que viene a exigir que los justiciables reciban la misma respuesta judicial cuando se encuentren en situaciones litigiosas sustancialmente comparables, que la ley se aplique por los órganos judiciales sin provocar discriminaciones arbitrarias en los justiciables. Aquí se plantea un problema previo que hace referencia a la necesidad de mantener el equilibrio institucional entre los diferentes poderes del

Estado. Se trata de plantear en el plano constitucional una situación de desigualdad generada supuestamente por los órganos judiciales. Es una materia delicada por su propia naturaleza porque de lo que se trata es que un órgano que no forma parte del Poder Judicial, como lo es el Tribunal Constitucional, revise desde la perspectiva constitucional en qué medida la aplicación que han hecho de la ley los jueces y tribunales provoca un tratamiento desigual. En definitiva una materia donde se pueden producir ciertas fricciones.

Esta situación hace que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuando se invoca la vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la ley sea una jurisprudencia particularmente casuística, porque lo que exige el Tribunal Constitucional, los parámetros para determinar una vulneración en la aplicación judicial de ley es que se trate de resoluciones procedentes del mismo órgano jurisdiccional, haciendo una interpretación restrictiva de qué se entiende por mismo órgano judicial. Así, por ejemplo, no se vulnera el derecho a la igualdad si se trata de resoluciones que proceden de distintos tribunales de justicia, ni siquiera de distintas Salas del mismo tribunal, cuya razón de ser responde al autocontrol que realiza el Tribunal Constitucional para no provocar un desequilibrio en el funcionamiento de los distintos modelos del sector órgano judicial del Estado, para no interferir en la que es labor exclusiva y excluyente reservada a los jueces por el artículo 117 de la Constitución¹²⁸.

¹²⁸ Art.117. "1. La justicia emana del pueblo y se administra en nombre del Rey por los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente el imperio de la ley.

Es importante resaltar que el Tribunal Constitucional considera que siempre que se produce una vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación judicial de ley se da una vulneración simultánea del Derecho a la tutela judicial efectiva, porque el núcleo de la tutela judicial efectiva es obtener una resolución fundada en Derecho, y no lo estaría aquella resolución que apartándose del precedente no explicara cuales son las razones que inducen al órgano judicial a apartarse de la respuesta que dio en un caso similar. Aquí entraríamos en el tema del error judicial y sus posibles indemnizaciones que no es materia de nuestro estudio.

2.- La igualdad y el artículo 31 Constitución Española.

La norma jurídica nace para hacer efectivo su contenido. Cuando el artículo 31.1 de la Constitución española establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no dice a través de que mecanismo jurídico se hace posible ese deber de contribuir. Dicho de otra manera, -y siguiendo a

2. Los Jueces y Magistrados no podrán ser separados, suspendidos, trasladados, ni jubilados, sino por alguna de las causas y con las garantías previstas en la ley.

3.- El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.

4. Los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior y las que expresamente les sean atribuidas por la ley en garantía de cualquier derecho.

5. El principio de unanimidad jurisdiccional es la base de la organización y funcionamiento de los Tribunales. La ley regulará el ejercicio de la jurisdicción militar en el ámbito estrictamente castrense, y en los supuestos de estado de sitio, de acuerdo con los principios de la Constitución.

6. Se prohíben los Tribunales de excepción."

CASADO OLLERO-, ¿cuál es el concepto constitucional del tributo y cuál es por lo mismo el análisis que puede realizarse del tributo como instituto jurídico constitucional?¹²⁹ Como apunte general cabe destacar que el tributo da lugar a prestaciones patrimoniales, obligatorias, establecidas por la ley, destinadas a la cobertura del gasto público y establecidas de conformidad con la capacidad económica.

El texto constitucional concibe al tributo como instrumento de financiación o instrumento que hace posible el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.¹³⁰ El tributo del 31.1 se concibe como un instrumento financiero a través del cual se contribuye al sostenimiento de los gastos públicos, se contribuye en función de la capacidad económica¹³¹; por consiguiente no cabe mezclar los dos planos de análisis, el

¹²⁹ Cfr. CASADO OLLERO, G. *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario*, presentado al Concurso-Oposición para la provisión de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Granada, 1986, pp. 386-393. También puede verse el trabajo de GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 2, Aranzadi, 1996.

¹³⁰ El artículo 31.1 de la Constitución Española establece los principios de justicia tributaria de la siguiente manera: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio."

Dentro del Derecho comparado este precepto se inspira en el artículo 53 de la Constitución de la República Italiana de 22 de diciembre de 1947: "Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón a su capacidad económica. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad." *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996. p. 430.

¹³¹ La medida de la igualdad se busca en la capacidad económica, que es la manera en que se concreta. Así, sería discriminatoria una diferencia que no estuviera motivada en la capacidad económica. La capacidad económica es un criterio indispensable para determinar la igualdad. Cfr. PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, Revista española de Derecho Financiero 88, Civitas, Madrid, 1995, pp. 630-631.

plano de la legalidad constitucional y el plano de la legalidad ordinaria, y pretender que la referencia que en el texto constitucional se hace al tributo, hay que entenderla hecha a las clases de tributos que se incluyen en el artículo 26 de la Ley General Tributaria (tasas, contribuciones especiales, impuestos y exacciones parafiscales)¹³².

El tributo desde la perspectiva del 31.1 se concibe como instrumento de contribución, instituto jurídico que hace posible la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con la capacidad económica del contribuyente. Las prestaciones del 31.1 son las prestaciones tributarias contributivas,¹³³ prestaciones patrimoniales de carácter público a las que solamente les afecta la injerencia de la legalidad tributaria o las exigencias de la

¹³² Artículo 26 LGT: "Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:
a) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:
Primera.- Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
Segunda.- Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.
b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, y
c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.
2.- Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo."

¹³³ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Tasas y Precios públicos en el Derecho Español*, Marcial Pons, 1995, pp.132 y ss.

reserva de ley¹³⁴, lo cual no impide de modo alguno que el legislador a la hora de establecer la tasa no deba tener en cuenta también la capacidad económica, las exigencias de la capacidad económica en las tasas es en sentido negativo, al legislador le basta que prevea determinadas dispensas para aquellas personas que están situadas en la zona mínima de imposición.¹³⁵

El tributo es un instrumento contributivo, para hacer posible la financiación de los gastos públicos. La función del tributo es recaudatoria, fiscal y en algunos casos no contributiva,¹³⁶ sino impeditiva, retributiva, reparadora o remuneratoria, ejemplo las tasas y contribuciones especiales. En estos casos, la

¹³⁴ Famosos son los enunciados "*nullum tributum sine lege*", y en el Derecho inglés: "*no taxation without representation*".

Dentro del ordenamiento español el apartado tercero del artículo 31 CE enuncia el principio de legalidad tributaria: "Sólo podrán establecerse prestaciones de carácter público con arreglo a la ley." El pensamiento constitucional de las prestaciones que resultan protegidas por la legalidad no encaja con el de tributo, de conformidad con la Ley General Tributaria, sino que tiene un valor más extenso, que abarca toda prestación personal o patrimonial de carácter público coactivamente impuesta y cuya motivación es contributiva. *Cfr.* Fundamento jurídico 4, S.T.C. 37/1981, citada por RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *El Sistema Tributario en la Constitución* (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional), Revista Española de Derecho Constitucional, número 36, Madrid, 1992, p. 27.

¹³⁵ Sobre el tema consultar, CASADO OLLERO, G., quien dice: "El hecho de que el legislador al estructurar el tributo se decante preferentemente por unas u otras funciones, dependerá de cuáles sean los intereses en conflicto que subyacen en la situación de hecho tipificada o escogida por el legislador como presupuesto normativo, es decir como soporte material de interés en conflicto. Aunque, naturalmente, las funciones que ya en un momento prenormativo pretenda el legislador conseguir con el tributo, influirán también decisivamente en la elección de unos u otros presupuestos de hecho." *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario*, presentado al Concurso-Oposición para la provisión de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Granada, 1986, p. 401 y GARCÍA FRÍAS, A. *El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán*, Revista de Información Fiscal, número 3/1994.

¹³⁶ *Cfr.* CASADO OLLERO, G. *Los Fines No Fiscales de los Tributos*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública XLI/213, mayo/junio, 1991. Asimismo ver fundamento jurídico 13, S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo "...la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts.40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como

razón del tributo, es evitar un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública, en definitiva, aplicar el principio de igualdad, que prohíbe tratamientos arbitrariamente discriminatorios.¹³⁷

El tributo del 31.1 se inspira en ideales de justicia financiera¹³⁸, el primero de ellos la generalidad, cuyo contenido es la idea básica que todo impuesto debe tener, al incluir valores como la justicia y la equidad.¹³⁹ Este principio tiene como elemento esencial el que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en idéntica situación, además se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las

cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados."

¹³⁷ CASADO OLLERO, G. *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario*, presentado al Concurso-Oposición para la provisión de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Granada, 1986, p. 406.

¹³⁸ Para PALAO TABOADA esta afirmación se encuentra vacía de contenido. PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, Revista española de Derecho Financiero 88, Civitas, Madrid, 1995, p. 629. Por nuestra parte consideramos que no sucede esto, toda vez que la justicia ha sido elegida por el legislador constituyente como camino para lograr los ingresos necesarios para el funcionamiento de la Hacienda Pública, dotándola de un marco normativo donde el ejercicio de las competencias públicas permitan ese deber de contribuir al sostenimiento de los gastos. Cfr. CARBALLO BALVANERA, L. *El Principio Constitucional de Justicia Fiscal*, Principios Tributarios Constitucionales. AA.VV. Coedición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), p. 58.

¹³⁹ No siempre ha resultado sencillo entender qué significa justicia y equidad. Siempre en todas las ramas de humanidades se ha intentado explicar estos conceptos desde distintos puntos de vista, sin embargo los estudiosos solo coinciden en que la referencia a la justicia y equidad fiscal no son difíciles de encontrar, pero en la mayoría de los casos no se alcanza a definir estos conceptos. YEBRA MARTUL-ORTEGA, entiende "...los fines de la justicia fiscal han de reconducirse a uno solo, que es: establecer impuestos, distribuir las cargas que ellos suponen entre las personas llamadas a pagarlos, de acuerdo con unos cánones, con unos principios que sean considerados como equitativos." YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1973, p. 44.

hipótesis previstas en la ley, sin consideración de especie o persona.¹⁴⁰ La justicia tributaria exige la progresividad de la imposición, la cual, impone restricciones a la igualdad basada en la capacidad económica.

El principio de igualdad del tributo del 31.1 es una especificación del ideal de justicia que hay en el ordenamiento jurídico, aplicado al ámbito tributario, es por tanto un principio específicamente tributario, se construye y enuncia para ordenar la justicia en los tributos.¹⁴¹ También es un mandato dirigido al legislador,¹⁴² a la Administración, y en algunas ocasiones a los bancos y entidades de crédito¹⁴³, que obliga a buscar la riqueza ahí donde la riqueza se

¹⁴⁰ Cfr. nuestro ensayo: *El principio de generalidad en materia tributaria*. Revista Tributum. Revista venezolana de ciencias tributarias, núm. II/1996, Universidad Católica del Táchira-Fundación Universidad Empresa, pp. 155-174.

¹⁴¹ LEJEUNE VALCÁRCEL, E., la entiende como una manifestación de la más amplia justicia constitucional, "...la utilización del principio de igualdad tributaria como principio rector de la justicia tributaria permite el entronque de éste con el fundamental principio constitucional de igualdad, al entender a aquél como una simple especificación de éste... la justicia tributaria se presentará como uno de los aspectos de la más amplia justicia constitucional." LEJEUNE VALCÁRCEL, E. *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, en la obra, Principios Tributarios Constitucionales. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, 1989, p. 167.

¹⁴² "La igualdad vincula desde su reconocimiento constitucional como principio constitucional e incluso como derecho subjetivo, a todos los poderes públicos, incluso el legislador." MONTILLA MARTOS, J.A. *Las leyes singulares en el ordenamiento constitucional español*, Civitas, 1994, pp. 44-46.

¹⁴³ Así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional respecto a en qué medida entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida los datos relativos a las situaciones económicas de una persona. "...la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración...que recae no sólo en los contribuyentes directamente afectados, sino también puede extenderse...a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esta tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito." Más adelante explica la propia sentencia "...el conocimiento de las cuentas corrientes puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos, pues para una verificación de los ingresos del contribuyente y de su situación patrimonial puede no ser suficiente en ocasiones la exhibición de los saldos medios anuales y de los saldos a 31 de diciembre." S.T.C. 110/1984, de 26 de noviembre. ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 325.

encuentra a través de una norma jurídica practicable, operativa, justa y respetuosa¹⁴⁴.

El tributo del 31.1 es una medida de contribución de cada individuo de acuerdo con su capacidad económica -principio de exclusiva aplicabilidad en el campo financiero- y esta última es una medida del principio de igualdad. La capacidad económica debe ser entendida como fuente del tributo y como un concepto jurídico indeterminado que significa fuerza económica suficiente para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹⁴⁵. Tributo como fuente de prestaciones patrimoniales obligatorias, establecidas por ley, destinadas a la cobertura del gasto público y establecidas de conformidad con la capacidad contributiva. El principio de capacidad económica ha sido entendido históricamente como el parámetro para medir la justicia y la injusticia de los tributos. Hoy la situación es distinta, la justicia tributaria no se identifica exclusivamente con la capacidad económica, que ha dejado de ser criterio exclusivo y excluyente de la justicia tributaria¹⁴⁶. Por otro lado los tributos no solo gravan manifestaciones de capacidad económica, y el legislador debe

¹⁴⁴ "...el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias." Fundamento jurídico 3, S.T.C. 76/1990, de 26 de abril.

¹⁴⁵ PALAO TABOADA, C. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*. AA.VV. Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 423 y ss.

¹⁴⁶ CASADO OLLERO, G. *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta* (I), Revista Española de Derecho Financiero, número 32/1981, p. 572.

situarse en un espacio susceptible de imposición, sujeto a dos límites: un mínimo, por debajo del cual no puede haber tributo y un máximo, por encima del cual no puede haber tributo.¹⁴⁷

3.- Interpretación y aplicación judicial.

El Tribunal Constitucional ha ido consolidando una doctrina sobre el contenido del principio que nos ocupa y los requisitos que deben concurrir en el tratamiento desigual de las situaciones tributarias para que dicha desigualdad se pueda considerar contraria a la Constitución. La función de interpretar y aplicar judicialmente la Constitución es competencia del Tribunal Constitucional aplicando en bloque la misma, y decidir sobre planteamientos jurídicos concretos. Una característica fundamental de algunos textos constitucionales es que son lo suficientemente abstractos como para permitir su acomodo a los cambios de la realidad histórica, social y a las concepciones jurídico políticas, se llaman entonces Constituciones flexibles, porque no requieren su reforma para ir adaptándolas a los cambios de la realidad jurídico social.

En el mundo jurídico, el tributo no es la excepción a estos cambios, además de estar ligado a cuestiones como la igualdad, la discriminación y la interpretación y aplicación de las normas tributarias, estos temas -todos- de

¹⁴⁷ Cfr. CASADO OLLERO, G. Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 9.

reflexión centenaria, han contribuido a la existencia de una copiosa jurisprudencia constitucional al respecto. El concepto de discriminación está ligado al término igualdad, como hemos visto anteriormente, que supone toda ausencia de discriminación y privilegio.¹⁴⁸ El Tribunal Constitucional en su sentencia de 27/1981 de 20 de julio interpreta y aplica por vez primera el artículo 31.1 de la Constitución y lo hace con relación al principio de capacidad económica, de tal forma que solo serán admisibles las discriminaciones basadas en diferencias de dicha capacidad¹⁴⁹. Para RODRÍGUEZ BEREIJO, se entiende de la anterior sentencia, que los principios materiales de justicia tributaria

¹⁴⁸ Dice el Tribunal Constitucional que los principios constitucionales deben ser entendidos de forma conjunta, y que a veces puede ceder un principio en función de otro, si no la igualdad sería matemática y el precedente vincularía a los órganos judiciales, porque a situaciones iguales deben tener una solución igual y no representa un valor relativo, porque puede evolucionar la jurisprudencia y cambiar las reglas sociales a las que en Derecho corresponden y eso pasa con el principio de igualdad y el principio de no discriminación. Como ejemplo dentro de la materia fiscal, evitar la doble imposición internacional es, en definitiva, la primera exigencia del principio de igualdad de trato fiscal entre residentes y no residentes. El principio de igualdad tributaria constituye la base misma de una estructura sobre la que se sostiene todo un ordenamiento tributario, al lado de otros principios importantes como el principio de generalidad, capacidad económica, progresividad, tutela judicial efectiva, y legalidad. Véanse a este propósito los artículos: PÉREZ ROYO F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria"; R.E.D.C. 13/1985; Escribano, F. "Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional". I.E.F. Papeles de Trabajo 25, 1989.; HERRERA MOLINA P.M. "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional" R.E.D.F. 67/1990. CASANA MERINO F. "El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario. R.D.F.H.P. 216/1991. ; PIETRO ADONNINO apunta que la no discriminación es un tema de difícil definición desde el punto de vista teórico, en el que cuesta trabajo definir los límites. ADONNINO, P. Ponencia General, *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*, Cahiers de Droit Fiscal International, volumen LXXVIIb, Congress Florence, 1993, p. 196.

¹⁴⁹ PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, Revista Española de Derecho Financiero 88 octubre/diciembre 1995, p. 631.

En esta sentencia el Tribunal Constitucional manifestó que "...la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada a el concepto de capacidad económica y al principio de progresividad *por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución*: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alimenta la aspiración a la redistribución de la renta." S.T.C. 27/1981 de 20 de julio. (La cursiva es nuestra). ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 293.

mencionados en el precepto 31.1 de la Constitución Española constituyen "un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente..."¹⁵⁰

ESCRIBANO LÓPEZ -en referencia a la sentencia arriba indicada- se plantea la siguiente cuestión: "¿acaso cabe entonces pensar en un diverso significado del principio de igualdad -ex art.14 Constitución Española- y el que inspira el sistema tributario -ex art.31.1 CE-? En nuestra opinión, la respuesta es negativa, aunque sólo fuere por los propios términos de la Sentencia que se comenta, de la que parece extraerse una especie de vulgar comprensión de la expresión igualdad cuando, respecto del principio contenido en el art.31.1 Constitución Española, se espera una cierta desigualdad cualitativa y ello lo distinguiría del art.14, ¿acaso no cabe predicar igual consecuencia del mismo?...En nuestra opinión, se ha exagerado, posiblemente, sin intención, una evidente diferencia; la que lleva a cabo el texto constitucional español entre el principio de capacidad contributiva y el de igualdad, sin que de ahí deba deducirse un diferente sentido de la expresión contenida en el artículo 31.1 de la Constitución Española."¹⁵¹

¹⁵⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *El sistema tributario en la Constitución*, Revista Española de Derecho Constitucional, número 36/1992, p. 39 y ss.

¹⁵¹ ESCRIBANO LÓPEZ, F. *La configuración jurídica del deber de contribuir, Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 263-264.

La igualdad fiscal es un bien constitucionalmente protegido y debe valorarse dentro de un conjunto de principios como la certeza, legalidad, jerarquía, publicidad, generalidad, capacidad económica, y progresividad, solo así se podrá analizar de mejor forma una posible discriminación. El bien constitucionalmente protegido en el precepto 31.1 -afirma el Tribunal Constitucional- es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a los principios de justicia fiscal en su conjunto¹⁵².

La interpretación normativa que realizan los tribunales siempre habrá que tomarse a nuestro juicio con reservas, para no confundir la igualdad del artículo 14 con la igualdad del artículo 31.1 de la Constitución Española, en ambos casos hay que interpretar, qué dice, cómo lo dice, y en qué momento lo dice. Así, la igualdad en relación al deber de contribuir es un mandato, dirigido a todos los que tienen algo que ver con las funciones del Estado¹⁵³, funciones que deben ser supervisadas¹⁵⁴ y reguladas por la función legislativa.¹⁵⁵

¹⁵² Fundamento jurídico 5, S.T.C. 110/1984, de 26 de noviembre. Citada por BORRERO MORO, C.J. *Los Principios Materiales de Justicia en el Ordenamiento Constitucional Español*, Revista Iberoamericana de Derecho Financiero y Tributario, número 1, Edersa, Madrid, 1996, p. 193.

¹⁵³ "Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a las ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria." (S.T.C. 76/1990, de 26 de abril).

¹⁵⁴ "...es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar." (S.T.C. 76/1990, de 26 de abril).

¹⁵⁵ "...el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional respecto del principio de igualdad en materia fiscal, radica medularmente en la igualdad ante la ley misma de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago y otros, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad. Igualdad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de similitud frente a la norma jurídica que lo establece y regula, si esto no es así estaremos en presencia de una discriminación de carácter fiscal.

Para resolver si el derecho a la igualdad ha sido conculcado es obligatorio llevar a cabo un discernimiento equiparando la norma jurídica o acto diferenciador y el factor de comparación a fin de analizar si existe desemejanza de trato y en su caso, si ésta es o no razonable y proporcionada.

Por último el principio de igualdad en concordancia con el derecho comunitario encuentra pleno reconocimiento y además, en relación con el derecho procesal, los particulares no pueden interponer recurso de amparo en

caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas fiscales." (S.T.C. 76/1990, de 26 de abril).

contra de actos de la Unión Europea, así lo ha dejado claro el propio Tribunal Constitucional en la sentencia 64/1991, de 22 de marzo,¹⁵⁶. Asimismo dentro del ámbito de la fiscalidad internacional, concretamente la doble imposición, se atenta contra el principio de igualdad en el caso de que a un sujeto pasivo, por obtener rentas provenientes del extranjero, se le grave con una carga fiscal mayor que a otro sujeto pasivo con idéntica capacidad económica y que obtiene sus ingresos en territorio nacional originando una discriminación fiscal sin ningún fundamento razonable.

IV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO PRIMERO.

1ª.- La igualdad es una regla de carácter universal con el rango de derecho fundamental humano, así lo demuestran las naciones que la contemplan en sus ordenamientos constitucionales como una base fundamental de su organización política y social. Asimismo, la igualdad es el criterio que se sigue en los diferentes sistemas tributarios nacionales.

¹⁵⁶ "Desde esta perspectiva, debe tenerse en cuenta que el derecho fundamental invocado -la igualdad- encuentra plena acogida en los Tratados constitutivos de la Comunidades Europeas y, más en concreto, en atención a la naturaleza de los actos impugnados en el artículo 40.3, párrafo 2, del TCEE, que excluye toda discriminación entre productores o consumidores de la Comunidad." S.T.C. 64/1991, de 22 de marzo "APESCO", BJC 120 (1991) p. 100.

2ª.- Vinculados los dos significados de la igualdad, ante la ley y en la aplicación de la ley, el valor de la democracia adquiere el carácter de justificante en los Estados occidentales, tal situación viene a conectarse con la plena eficacia normativa que en regímenes de tal naturaleza alcanza la cláusula genérica de la igualdad. Nuestro argumento viene a reforzarse desde el momento en que el principio de igualdad adquiere el rango de derecho fundamental con la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 53.2. de la Constitución Española.

3ª.- La igualdad vincula a cualquier rama del Derecho. Los jueces y tribunales se encuentran sometidos al respeto del principio de igualdad, situación ante la cual les está prohibido establecer tratamientos diferenciados, a menos que fundamenten su cambio de criterio en la aplicación de la norma de manera suficiente y razonable, que excluya la arbitrariedad y la discriminación.

4ª.- Cuando el Tribunal Constitucional tiene que resolver un proceso donde se invoque el artículo 14 CE aplica un triple test: 1.- Determinar si existe o no tratamiento desigual o identidad sustancial de la igualdad; (para que exista desigualdad el sujeto debe aportar un elemento de comparación); 2.- Relevancia o irrelevancia constitucional de la desigualdad. (No todo tratamiento desigual es constitucionalmente relevante. No son constitucionalmente relevantes los tratamientos desiguales que responden a una simple sucesión de las normas en el

tiempo); y 3.- La razonabilidad o justificación de los tratamientos desiguales constitucionalmente relevantes.

5ª.- La igualdad tiene carácter general y representa un papel esencial en el Derecho tributario. La justicia exige repartir el conjunto de la carga pública entre todos los ciudadanos con criterios de igualdad. El principio de igualdad en materia fiscal es la aplicación de la ley a un mismo gravamen y al mismo hecho imponible. Además exige que a supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas, y éste debe valorarse dentro de un conjunto de principios como justicia, legalidad, certeza, jerarquía, publicidad, generalidad, tutela judicial efectiva, capacidad económica y progresividad.

6ª.- El Tribunal Constitucional considera a los principios de igualdad fiscal y capacidad económica como interdependientes y al principio de progresividad como una exigencia de la igualdad.

El artículo 31.1 hace referencia a cualquier persona que el ordenamiento jurídico encuentre capacitado para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin importar su situación subjetiva y nacionalidad.

7ª.- La igualdad no puede ser entendida como una aplicación rigurosa y uniforme del ordenamiento de la que resulte que en igualdad de circunstancias se tengan las mismas prerrogativas. Para ver si el principio a la igualdad ha sido

conculcado es obligatorio llevar a cabo un discernimiento, equiparando la norma jurídica o acto diferenciador y el factor de comparación a fin de analizar si existe desemejanza de trato y en su caso, si ésta es o no razonable y proporcionada.

PARTE SEGUNDA

LA NO DISCRIMINACIÓN EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

CAPÍTULO SEGUNDO

LA CLÁUSULA DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA Y LA NO DISCRIMINACIÓN

“El desarrollo gradual de la igualdad de condiciones es un hecho providencial.”¹⁵⁷

I.- INTRODUCCIÓN. 1.- Origen histórico. II.- LA CLÁUSULA DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA. 1.- Igualdad de trato entre Estados. 2.- La no discriminación internacional. 2.1.- Regla “*eiusdem generis*”. 2.2.- Principio de trato nacional. 3.- La Cláusula de la Nación más Favorecida y sus excepciones 3.1.- Excepciones a la obligación de tratamiento de la Nación más Favorecida. 3.2.- Excepciones a la regla de no discriminación. 3.3.- Excepciones en caso de medidas de urgencia sobre la importación de productos en casos particulares. 3.4.- Excepciones generales. 3.5.- Excepciones relativas a la seguridad. 3.6.- Excepciones a la protección de la concesiones y ventajas. 3.7.- Excepciones a la aplicación territorial, tráfico fronterizo, uniones aduaneras y zonas de libre comercio. 3.8.- Excepciones a la acción colectiva de las Partes Contratantes. 3.9.- Excepciones a la no aplicación del Acuerdo entre las Partes Contratantes. III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO SEGUNDO.

I.- INTRODUCCIÓN.

1.- Origen histórico.

¹⁵⁷ TOCQUEVILLE, Alexis de. *La Democracia en América, I*, Edición crítica, Aguilar, Madrid, 1989, p. 7.

Hemos dicho líneas arriba que la doctrina ubica al siglo XI como el momento histórico en el cual aparece la cláusula de la nación más favorecida como práctica para lograr beneficios económicos. Esta consistía en una concesión unilateral de los príncipes africanos occidentales y también de los Emperadores de Bizancio a las ciudades españolas, francesas e italianas, cuyos comerciantes no lograban tener ganancias suficientes, ni tampoco excluir a los demás mercaderes. La cláusula se generalizó y se utilizó durante los tres siguientes siglos.

Así las cosas, el comercio como parte substancial del desarrollo de las civilizaciones ha dado lugar a prácticas y establecimientos de reglas en las que los Estados han intervenido para coadyuvar a obtener los mayores beneficios. Durante el siglo XX su reglamentación enfrenta desafíos derivados del avance técnico y científico; de esa suerte los proyectos políticos y económicos han dejado de ser nacionales para adentrarse en nuevas prácticas de carácter internacional para obtener mayores ventajas.

Dentro del campo de la fiscalidad internacional las naciones han establecido diversos instrumentos de protección económica, como las barreras arancelarias que se han ido eliminando con diferentes matices para propiciar un mejor intercambio comercial entre los Estados. Aún ahora, países menos desarrollados imponen a mercancías extranjeras cargas fiscales, que pueden llegar a ser discriminatorias, como una medida de protección a los productos nacionales en perjuicio del libre comercio.

Para encontrar el adecuado equilibrio comercial los Estados han logrado regular el comercio internacional y con base en esquemas previamente acordados se han eliminado diversos aranceles al comercio mundial, han evitado discriminaciones y en general el trato inequitativo hacia los productos extranjeros.

Para alcanzar una eficiencia considerable el comercio mundial debe poder moverse sobre un soporte institucional propio. La mayoría de los países de corte occidental, después de la Segunda Guerra Mundial seguían encerrados en un rígido proteccionismo. Más tarde empezaron, primero los Estados Unidos de Norteamérica y posteriormente otras naciones, a abandonar su posición proteccionista y a construir un marco económico supranacional basado en las reglas de la economía de mercado¹⁵⁸ y del libre comercio de los factores de producción. Europa colaboró en esta labor, pero no dejó de mostrarse escéptica frente al papel dirigente asumido por Estados Unidos. Pronto adoptó sus propias iniciativas, en el marco de una economía mundial abierta y liberal, con el tratado que creó el Consejo de Europa el 5 de mayo de 1949. A este le siguieron, unos años después en París, en 1951, el Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (T.C.E.C.A.) y el denominado tratado de Roma en 1957, lugar donde

¹⁵⁸ No hay que olvidar que el núcleo duro de la economía de mercado es la libertad económica limitada y dirigida por la competencia y el Derecho de los países. Sobre este tema consultar: *Intervenciones Estatales en la Economía de Mercado*. Consejo asesor del Ministerio Federal de

se firmó el Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (T.C.E.E.A.) y el Tratado de la Comunidad Económica Europea (T.C.E.E.).¹⁵⁹

Los Estados representados en la Organización de las Naciones Unidas querían para el futuro una economía abierta con libertad de comercio multilateral, determinados tipos de cambio fijos y la convertibilidad en oro de las monedas nacionales.¹⁶⁰ Para ello, primero los países debían pasar por todo un período de negociaciones y acuerdos internacionales que sentarían las bases de una política económica internacional.

El Presidente de los Estados Unidos de Norte América, Robert Truman, propuso al Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas la celebración de una conferencia internacional en Ginebra. Allí debía crearse una Organización de Comercio Internacional (International Trade Organization, en adelante I.T.O.) encargada de elaborar una carta del comercio internacional. En la conferencia, celebrada en 1947, se enfrentaron concepciones incompatibles de la política comercial. Los perfeccionistas querían establecer el librecambio multilateral y exigían la reducción y posterior eliminación de los aranceles de entrada, la supresión de todos los sistemas preferenciales entre países, la aplicación

Economía de la República Federal de Alemania, Universidad de Alcalá de Henares y Ediciones ESIC, Madrid, 1979.

¹⁵⁹ Sobre el tema consultar: RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C; LÓPEZ ESCUDERO, M. Capítulos XXV, XXVI, y XXVII. AA.VV. *Las Organizaciones Internacionales*. Coordinación Manuel Díaz de Velasco, Tecnos, décima edición, Madrid, 1997, pp. 472-537; y VAN DER WEE, H. *Historia Económica Mundial del Siglo XX. Prosperidad y Crisis. Reconstrucción, crecimiento y cambio, 1945-1980*, Editorial Critica, Barcelona, 1986, p. 406.

¹⁶⁰ VAN DER WEE, H. *Historia Económica Mundial del Siglo XX. Prosperidad y Crisis. Reconstrucción, crecimiento y cambio, 1945-1980*, Editorial Critica, Barcelona, 1986, p. 409.

inmediata de la cláusula de nación más favorecida y la eliminación de todas las demás barreras comerciales. Por el contrario, en los países europeos, surgió una fuerte resistencia: todos ellos tenían en común la adhesión al proteccionismo.¹⁶¹

En 1947 los Estados que participaron en el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio suscribieron un Protocolo de Aplicación Provisional del G.A.T.T. Este es una consecuencia lógica de la planificación iniciada tras la Segunda Guerra Mundial. Se puede definir como un contrato multilateral que establece un código de conducta en el comercio internacional, que brinda mecanismos para reducir y estabilizar los aranceles aduaneros y otorga la oportunidad de solucionar controversias en caso de distorsiones comerciales¹⁶².

Un total de veintitrés países se comprometían a aplicar ese acuerdo provisional hasta que se completase y rectificase la Carta del Comercio Internacional; el G.A.T.T. se había de construir entonces en una comisión específica en el seno de la Organización del Comercio Internacional. Sin embargo, el I.T.O. no llegó nunca a hacerse realidad. El G.A.T.T. se hizo cargo de algunas de las funciones de la Organización del Comercio Internacional. Asimismo, el G.A.T.T., de forma periódica, daba a conocer listas de concesiones arancelarias otorgadas mutuamente por las partes signatarias, así como un código de comportamiento para la política comercial internacional y reglas que debían

¹⁶¹ Cfr. VAN DER WEE, H. *Historia Económica Mundial del Siglo XX. Prosperidad y Crisis. Reconstrucción, crecimiento y cambio, 1945-1980*, Editorial Critica, Barcelona, 1986, p. 410.

¹⁶² Cfr. *Instituciones y Textos Europeos*, Taurus ediciones, Madrid, 1960, p. 225.

observarse en futuras sesiones negociadoras y también en caso de conflicto. La política comercial se basaba en *la no discriminación* y en la cláusula de la nación más favorecida, por la que las concesiones arancelarias debían generalizarse en igual medida a todos los Estados que participasen en los intercambios. El G.A.T.T. partía del principio de la reciprocidad y esperaba que todas las partes estuviesen dispuestas a hacer concesiones en la negociación, de tal manera que todas obtuviesen ventajas en el acuerdo comercial.¹⁶³

Así las cosas, la igualdad de trato, o en sentido negativo la no discriminación, dentro del Derecho Internacional la ha puesto de manifiesto la "Cláusula de la Nación más Favorecida" contenida en el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, más conocido como G.A.T.T. El origen de la Cláusula de la Nación más Favorecida, como hemos dicho anteriormente, se remonta al siglo XI, según Ustor, citado por Forner i Delaygua.

Se trata de una norma de Derecho Internacional de contenido amplio e indefinido, a la que la mayoría de las veces se ha recurrido primero para prohibir discriminaciones y asegurar la igualdad de trato fiscal entre países. A lo largo de su evolución histórica ha tenido modificaciones, éstas, normalmente, atienden a las necesidades de los Estados que la incorporan en sus acuerdos comerciales¹⁶⁴.

¹⁶³ Cfr. VAN DEL WEE, H. *Historia Económica Mundial del Siglo XX. Prosperidad y Crisis. Reconstrucción, crecimiento y cambio, 1945-1980*, Editorial Critica, Barcelona, 1986, p. 411.

¹⁶⁴ SANTA – BÁRBARA RUPÉREZ, J. *La No Discriminación Fiscal. Su análisis en el Derecho Internacional, La OCDE, El GATT, y La OMC, Los Tratados Regionales (Pacto Andino,*

La Cláusula de la Nación Más Favorecida se incorporó al G.A.T.T., al igual que la regla de trato nacional y forman parte de las finalidades de éste. Las principales que interesan para nuestro estudio son:

- a) Que las relaciones comerciales y económicas deben tender al logro de niveles de vida más altos;
- b) La consecución del pleno empleo y de un nivel elevado, cada vez mayor, del ingreso real y de la demanda efectiva;
- c) La utilización completa de los recursos mundiales, y
- d) El aumento de la producción industrial y de los intercambios de productos.

Los objetivos anteriores se desarrollan a través de la celebración de acuerdos bilaterales basados en:

- a) La reciprocidad y las mismas ventajas. En las negociaciones internacionales, la reciprocidad es la base en las mutuas concesiones sobre cuotas arancelarias entre los Estados; este es el aspecto positivo de la reciprocidad. En su aspecto negativo puede significar represalias por los aumentos de aranceles hechos por otros países;
- b) La reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales, y

Mercosur, Nafta, etc) El Derecho Comunitario, El Derecho Comparado y El Derecho Español, Edersa, Madrid, 2001, p. 10.

c) La eliminación del trato discriminatorio en el intercambio comercial.

Por otra parte el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio tiene cuatro principios básicos:

- a) *No discriminación en el comercio.* Todas las partes contratantes del G.A.T.T. están obligadas por la Cláusula de la Nación más Favorecida. Esta evita la discriminación comercial a terceros países, porque los iguala en las ventajas correspondientes.
- b) *La Cláusula de la Nación más Favorecida.* Antes del G.A.T.T., se utilizó y todavía se sigue haciendo, como instrumento de promoción en los acuerdos bilaterales de comercio entre los países; correspondió a la etapa en que el comercio mundial se efectuaba, primordialmente, sobre la base de la bilateralidad. Con la aparición del G.A.T.T. la Cláusula se introduce dentro de un mecanismo multilateral y con tendencia mundial.¹⁶⁵
- c) *Protección arancelaria.* Se otorga protección a la industria nacional exclusivamente a través de aranceles aduaneros, y no mediante otras medidas

¹⁶⁵ La Comisión de Derecho Internacional de la O.N.U. de 1964 a 1975, estudió la Cláusula de la Nación más Favorecida y elaboró un proyecto de convención en 21 artículos. Los preceptos 4 y 5 establecen lo siguiente: Artículo 4 “Por Cláusula de Nación más Favorecida” se entiende una disposición de un tratado en virtud de la cual un Estado se obliga a conceder el trato de la nación más favorecida a otro Estado en una esfera convenida de relaciones. El Artículo 5 dice: “Por el trato de la nación más favorecida se entiende un trato otorgado por el Estado concedente al Estado beneficiario, o a personas o cosas que se hayan en la misma relación con un tercer Estado” Vid. JAN OSMAŃCZYK, E. *Enciclopedia Mundial de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas*, Fondo de Cultura Económica, México, 1976, pp. 226-227.

comerciales. El objetivo de esta norma es lograr que se conozca el grado de protección y que sea posible una competencia.

- d) *Procedimiento de consulta.* Principio dirigido a evitar daños a los intereses comerciales de las partes contratantes. Da a las partes contratantes, sean Estados grandes o pequeños, la posibilidad de buscar una solución adecuada cuando estimen que sus derechos se ven amenazados por las otras partes contratantes.
- e) *Servir de Centro de Negociación.* El G.A.T.T. proporciona un marco dentro del cual los Estados pueden entablar negociaciones o rondas llamadas Negociaciones Comerciales Multilaterales para la reducción de aranceles y otras barreras al comercio mundial.¹⁶⁶

De esta manera, durante el desarrollo del siglo XX el comercio internacional intenta desprenderse (y en determinadas zonas geográficas lo consigue) de todo tipo de proteccionismos arancelarios a través de la integración económica o de acuerdos comerciales. Para evitar un posible fracaso, previno las probables consecuencias de una liberalización profunda y adecuó las economías de los países a las nuevas reglas mundiales.

Es evidente que los países han buscado instaurar medidas financieras que ayuden al desarrollo de la internacionalización de la economía, unas con carácter

¹⁶⁶ Cfr. DE LAMADRID MALPICA, L. *¿Qué es el GATT?* Editorial Grijalbo, México, 1979, pp. 15 – 17 y CABANELLAS, C. Voz: Cláusula de Nación Más Favorecida. *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo I, editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962, p. 397.

unilateral y otras con carácter multilateral, pero la movilidad normativa y la competencia entre los distintos sistemas fiscales son factores cuya complejidad se multiplica, y que difícilmente pueden tener soluciones fuera de la legalidad¹⁶⁷.

II.- LA CLÁUSULA DE LA NACIÓN MÁS FAVORECIDA.

1.- Igualdad de trato entre Estados.

La igualdad pertenece a la categoría de los denominados principios fundamentales del Derecho. La Cláusula de la Nación más Favorecida es una norma incluida por los países en sus tratados comerciales como instrumento tradicional de aplicación del principio de igualdad de trato, por la que se comprometen a extender inmediatamente a la otra o demás partes, cualquier ventaja, favor o privilegio que concedan en un futuro a cualquier tercer país, que por ello resulte ser, en consecuencia, la nación más favorecida.

La Corte Internacional de Justicia considera que la finalidad de dicha cláusula es “establecer y mantener en todo momento una *igualdad* fundamental...*sin discriminación* entre los países interesados”¹⁶⁸ Es decir, tiene la

¹⁶⁷ CAYÓN GALIARDO, A. Presentación a la obra de Lomba Blasco, P. y Pozuelo Antón, F. *Práctica Fiscal Internacional*, Asesoría Ruisenores, S.C., Zaragoza, 1996, p. 17.

¹⁶⁸ *Vid.* Asunto de los derechos de los nacionales de EE.UU. en Marruecos, 1952, citado por REMIRO BROTONS, A; RIQUELME CORTADO, R. M; ORIHUELA CALATAYUD, E; DIEZ-HOCHLEITNER, J. Y PÉREZ-PRAT DURBÁN, L. *Derecho Internacional*. McGraw Hill, Madrid, 1997, p. 373. (La cursiva es nuestra).

virtud de extender todas las ventajas económicas, fiscales y comerciales a todas las naciones que son parte del acuerdo.

Está cláusula prevista, como hemos dicho líneas arriba, en el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.) define en su Artículo primero de la Parte I lo que debemos entender por igualdad de trato entre Estados:

“...cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad, concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedida inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.”¹⁶⁹

Está disposición abarca que los derechos y obligaciones de los países firmantes del acuerdo deben ser ejecutados *erga omnes*. Además es la base de la multilateralidad, que evita acuerdos bilaterales que buscan discriminar productos y países¹⁷⁰.

La igualdad de esta cláusula entraña idéntico trato en sujetos, objetos, y operaciones económicas entre los países miembros del acuerdo. Esta exigencia

¹⁶⁹ *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*. Ginebra, julio, 1986.

¹⁷⁰ *Cfr.* WITKER, J. Y JARAMILLO, G. *Comercio Exterior de México. Marco Jurídico y Operativo*, UNAM-McGraw Hill, México, 1996, p. 104.

de la igualdad proyecta en su lado negativo la prohibición de un trato discriminatorio o arbitrario, además, cumple una función económica poniéndose a disposición de los distintos factores que confluyen en las actividades comerciales, evitando distorsiones en la libre competencia.

Las expresiones “producto originario” y “producto similar originario” deben entenderse como aquellos que presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores¹⁷¹, teniendo en cuenta que los criterios a aplicar son la analogía y la comparación.

La igualdad se concreta en regular del mismo modo las situaciones iguales y de manera diferente las situaciones desiguales, por ello, esta igualdad admite excepciones con la finalidad de no producir discriminaciones, generalmente de naturaleza fiscal, entre las naciones firmantes del tratado.

2.- La no discriminación internacional.

La no discriminación se viene aceptando por los Estados miembros del G.A.T.T., hoy O.M.C., a condición de reciprocidad, a modo de cláusula que

¹⁷¹ La defensa de los intereses de los consumidores y usuarios constituye una de las preocupaciones de nuestra sociedad que se ha traducido en la proliferación de una sucesión de normas tendentes a la protección del individuo y su no discriminación en su faceta como consumidor. La protección de los consumidores es una exigencia imperativa en el Derecho de la Unión Europea, se constitucionaliza, a nivel nacional, como un principio rector de la política social y económica, que se proyecta a través de una norma general. Vid. BERCOVITZ, A. *Estudios Jurídicos sobre la Protección de los consumidores*. Tecnos, Madrid, 1987, pp. 22 y ss; GONZÁLEZ VAQUÉ, L. *El Derecho del consumo: una disciplina autónoma*. Estudios sobre el consumo, número 22, Madrid, 1991, p. 15 y ss. Para mayor información consultar: BERMEJO VERA, J. *Aspecto Jurídico de la Protección del consumidor*. Revista de Administración Pública, número 87, Madrid, 1978, AA.VV. *Nociones Básicas de Derecho de Consumo*. Coordinadora María José Reyes López, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1996.

cualquier país puede rechazar si el otro Estado incumple dicha regla y autoriza un trato desigual entre nacionales y extranjeros¹⁷².

La discriminación en el ámbito internacional se ha puesto de manifiesto en el campo comercial y de los negocios y mercancías, aplicando la Cláusula de la Nación más Favorecida o de igualdad de trato entre los países, con la finalidad de obtener de un Estado todas las ventajas que concedió o concederá a un país tercero, sin que sea necesario un acuerdo entre los dos primeros¹⁷³.

La regla de la no discriminación comprende dos cláusulas: cláusula de tratamiento nacional recogida en el artículo III del G.A.T.T., que reclama una igualdad de trato entre los productos nacionales y los productos importados, por tanto estos no se pueden ver gravados con impuestos específicos u otras cargas; y cláusula de nación más favorecida, descrita en el artículo I del G.A.T.T., que supone que toda ventaja, favor o privilegio concedido a un producto originario de otro país deberá ser extendida a los productos similares originarios de otros Estados.

¹⁷² DE ARESPOCHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional*, Segunda Edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 394-395.

¹⁷³ WALDEMAR, H. Y DIETMAR, P. *GATT, ALADI y NAFTA. Pertenencia simultánea a distintos sistemas de integración*, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, p. 39.

La Unión Europea ha dicho que los Estados no se encuentran obligados a otorgar los tipos más reducidos de retención en la fuente previstos en sus Convenios de Doble Imposición a contribuyentes de otro Estado que no se encuentren cubiertos por dicho convenio. *Cfr.* GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 45., y Asunto C-397 *Metallgesellschaft* y asunto C-410/98 *Hoechst*, citados en las conclusiones del Abogado General en la S.T.J.C.E. de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain*, Asunto C-307/97.

Las obligaciones de no discriminación son aplicables a todas las importaciones de productos similares en el caso de que esas obligaciones hayan sido objeto de una exención expresa o no sean aplicables por otra razón, a consecuencia de la aplicación de disposiciones específicas del G.A.T.T. de 1994, como el artículo XXIV.

Para aplicar la no discriminación es necesario desarrollar un método lógico de comparación que permita precisar cuándo dos situaciones similares reciben un tratamiento diferente, o cuándo dos situaciones diferentes tienen un tratamiento similar. Dicho método incorporará un estudio de las excepciones a esta cláusula previstas en el tratado.

La Cláusula de la Nación más Favorecida actúa como límite del principio de no discriminación, siendo determinante para las relaciones comerciales entre los países, pues en el ordenamiento internacional tributario debe existir un equilibrio en las relaciones económicas entre los distintos Estados, y este principio no debe constituir un impedimento para el libre flujo de las relaciones internacionales y la libre circulación de las personas. La cláusula de igualdad de trato tarifario en los diferentes países garantiza la tutela del ciudadano extranjero y el sometimiento a la propia actividad comercial y financiera de un Estado contratante. Así las normas de fiscalidad internacional adaptan el ordenamiento

nacional, limitando y modificando el derecho tributario nacional integrándolo al externo¹⁷⁴.

2.1.- Regla “*eiusdem generis*”.

La Cláusula de la Nación Más Favorecida da derecho a un trato igual en la esfera de las relaciones pactadas, pero no en las demás. De aquí se pueden derivar, en su caso, toda una serie de discriminaciones entre un tercer país y el beneficiario¹⁷⁵. Por esta vía, se puede llegar a discriminaciones de hecho, sin embargo habrá que ver con detenimiento si nos encontramos frente a una de ellas.

Para determinar si hay discriminación en el trato hacia un Estado, será necesario discernir claramente cuándo se aplica la Cláusula de la Nación más Favorecida y cuándo no se aplica, es decir cuándo entran en juego las excepciones a la regla general. De estas excepciones nos ocuparemos más adelante.

De momento, interesa apuntar que se aplicará esta regla cuando los productos, mercancías o servicios que se prestan en los dos países no sean

¹⁷⁴ Cfr. AMATUCCI, F. *Il Principio di non discriminazione fiscale*, Casa Editrice, Padua, 1998, p. 239 y ss.

¹⁷⁵ Vid. FORNER i DELAUGUA, J. *La cláusula de la nación más favorecida*, Civitas, Madrid, 1988, p. 38.

similares. Entendemos por productos, mercancías o servicios *similares* cuando estos son de aplicación analógica o sustitutiva para el consumidor.

La regla *eiusdem generis* se refiere a que la disposición cuyo beneficio se pretende ha de identificarse con el objeto de la cláusula y éste último debe coincidir con el tratado que la contiene. La Comisión de Arbitraje, en el asunto “Ambatielos”, dijo que había que atender a la intención de las partes según se deduzca de una interpretación razonable del tratado¹⁷⁶.

El Estado Parte puede atribuirse el trato de la nación más favorecida para sí mismo o, en su caso, para las personas y cosas en situación similar a la de las personas y cosas del tercero que reciben el trato más favorable. Así por ejemplo, si el trato más favorable se otorga a los comerciantes nacionales de un tercer Estado, la cláusula sólo podrá aprovechar a los comerciantes nacionales del beneficiario, y no a terceras personas.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Vid. REMIRO BROTÓNS, A; RIQUELME CORTADO, R. M; ORIHUELA CALATAYUD, E; DIEZ-HOCHLEITNER, J. Y PÉREZ-PRAT DURBÁN, L. *Derecho Internacional*, McGraw Hill, Madrid, 1997, p. 374.

¹⁷⁷ Vid. HERNÁNDEZ-VELA, E. Nación Más Favorecida. *Diccionario de Política Internacional*, Editorial Porrúa, Quinta Edición. México, 1999, p.508, y REMIRO BROTÓNS, A; RIQUELME CORTADO, R. M; ORIHUELA CALATAYUD, E; DIEZ-HOCHLEITNER, J. Y PÉREZ-PRAT DURBÁN, L. *Derecho Internacional*, McGraw Hill, Madrid, 1997, p. 374.

Por último, esta regla indica que la Cláusula de la Nación Más Favorecida no se aplica en los supuestos en que no se da una identidad de condición suficiente entre el beneficiario y el tercero considerado.

2.2.- Principio de trato nacional.

Como consecuencia lógica de la Cláusula de la Nación más Favorecida, se estableció el principio de trato nacional, el cual consiste en la obligación que asumen los países de dar idénticas facilidades a todos los Estados firmantes, de acuerdo con el principio de la Nación más Favorecida y mediante la seguridad de que cada país miembro tiene el apoyo de los otros en esa pretensión¹⁷⁸.

En los sectores inscritos en su lista y con las condiciones y salvedades que en ella puedan consignarse, cada miembro otorgará a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Estado Miembro, con respecto a todas las medidas que afecten al suministro de servicios, un trato no menos favorable que el que dispense a sus propios servicios similares o proveedores de servicios similares.

De acuerdo con esta cláusula, todo Estado miembro podrá cumplir lo prescrito en el tratado otorgando a los servicios y proveedores de servicios de los demás miembros un trato formalmente idéntico o diferente al que dispense a sus propios servicios similares y proveedores de servicios similares. Se considerará

¹⁷⁸ WILLS TEJADA, H. *Adhesión de México al GATT y los impuestos al comercio exterior*. AA.VV. Financiamiento del Gasto Público, Trilla, México, 1988, p. 158.

que un trato formalmente idéntico o diferente es menos favorable si modifica las condiciones de competencia a favor de los servicios o proveedores de servicios en comparación con los servicios similares a los proveedores de servicios similares de otro Estado miembro¹⁷⁹.

3.- La Cláusula de la Nación más Favorecida y sus excepciones.

Esta cláusula, recordamos, se encuentra en el artículo 1.1 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.):

"En materia de derechos de aduana y cargas de cualquier clase de impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, en lo que concierne a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, así como en todos los reglamentos y formalidades relativas a las importaciones y exportaciones, y en todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III¹⁸⁰, cualquier

¹⁷⁹ Vid. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Ginebra, julio, 1994.

¹⁸⁰ Dice el Artículo III...2. "Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuesto u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1."

Párrafo 4. "Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este párrafo no impedirán la aplicación de tarifas

*ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediatamente e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.*¹⁸¹"

Este artículo contiene el principio de no discriminación fiscal en las relaciones comerciales internacionales entre Estados. Este principio alcanza a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase, los métodos de exacción de tales derechos y cargas, los reglamentos y formalidades relativos a las exportaciones e importaciones, impuestos interiores, y ordenamientos en general.

La libre circulación por los territorios de las Partes Contratantes, sin discriminación de origen o procedencia, es el objetivo de ésta cláusula. Una vez que la mercancía ha abonado los correspondientes impuestos en la aduana, dicho producto es reputado como nacional.

Esta cláusula adquiere significado dentro de un sistema de tratados preferenciales cuyas ventajas se comparan entre sí. La función de la cláusula será la de extender al Estado beneficiado todas las ventajas concedidas a otros Estados por el Estado obligado.

No es de extrañar pues que el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio contenga una serie de excepciones a la Cláusula de la Nación más Favorecida, todas ellas tienen carácter general y son excepciones al principio de no discriminación. Se dividen en: excepciones a la obligación de tratamiento de

diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto."

¹⁸¹ *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*. Ginebra, julio, 1986.

Nación más Favorecida, excepciones a la regla de no discriminación, excepciones en caso de medidas de urgencia sobre la importación de productos en casos particulares (Cláusula de Salvaguarda), excepciones generales, excepciones relativas a la seguridad, excepciones a la protección de las concesiones y ventajas, excepciones a la aplicación territorial, tráfico fronterizo, uniones aduaneras y zonas de libre comercio, excepciones a la acción colectiva de las partes contratantes y excepciones a la no aplicación del Acuerdo entre las partes contratantes.

3.1.- Excepciones a la obligación de tratamiento de la Nación más Favorecida.

Contenidas en el artículo I párrafos 2 y 3, ambos establecen la continuidad de determinados sistemas preferenciales existentes en la fecha de creación del G.A.T.T.

Se exceptúan las preferencias que no excedan los márgenes prescritos, entre ellas:

a) Preferencias vigentes (en la constitución del Acuerdo) exclusivas entre dos o más territorios.

b) Preferencias vigentes entre dos o más territorios que el 1 de julio de 1939 estaban unidos por una soberanía común por relaciones de protección o dependencia.

c) Preferencias entre Estados Unidos de América y la República de Cuba.

d) Preferencias vigentes exclusivamente entre países vecinos.

e) Preferencias entre los países que formaban parte del imperio Otomano, separadas el 24 de julio de 1923, siempre que sean aprobadas de acuerdo con las disposiciones del párrafo 5 del artículo XXV.

3.2.- Excepciones a la regla de no discriminación.

Contenidas con carácter general en el artículo XIV del G.A.T.T.¹⁸², especialmente sus puntos 1 y 2, permiten la imposición discriminatoria de restricciones cuantitativas en caso de dificultades en la Balanza de pagos.

3.3.- Excepciones en caso de medidas de urgencia sobre la importación de productos en casos particulares.

Conocidas como Cláusula de Salvaguarda, prevista en el artículo XIX del G.A.T.T., disponen que una parte puede suspender total o parcialmente la obligación contraída cuando haya importado un producto en cantidades mayores o en condiciones que amenacen los productos nacionales similares o directamente competidores.

¹⁸² Artículo XIV. " 1. Toda parte contratante que aplique restricciones en virtud del artículo XII o de la sección B del artículo XVIII podrá, al aplicar estas restricciones, apartarse de las disposiciones del artículo XIII en forma que produzca efectos equivalentes al de las restricciones impuestas a los pagos y transferencias relativos a las transacciones internacionales corrientes que esta parte contratante esté autorizada a aplicar entonces en virtud del artículo VIII o del artículo XIV de los Estatutos del Fondo Monetario Internacional, o en virtud de disposiciones análogas de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el párrafo 6 del artículo XV.

2. Toda parte contratante que aplique restricciones a la importación en virtud del artículo XII o de la sección B del artículo XVIII podrá, con el consentimiento de las PARTES CONTRATANTES, apartarse temporalmente de las disposiciones del artículo XIII en lo que concierne a una parte poco importante de su comercio exterior, si las ventajas que obtengan la parte contratante o las partes contratantes interesadas son substancialmente superiores a todo perjuicio que se pueda originar al comercio de otras partes contratantes."

3.4.- Excepciones generales.

El artículo XX contiene las excepciones generales a las medidas enumeradas y adoptadas en el G.A.T.T. Siempre que no constituyan un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre países en los que prevalezcan las mismas condiciones. Toda parte contratante puede adoptar estas medidas, que son, entre otras: proteger la moral pública, la salud y la vida de las personas y los animales y vegetales, medidas relativas a la importación y exportación de oro y plata, a los artículos fabricados en prisión, para proteger tesoros nacionales, valor artístico, histórico o arqueológico. Estas medidas serán suprimidas tan pronto como desaparezcan las circunstancias que las hayan creado¹⁸³.

3.5.- Excepciones relativas a la seguridad.

De conformidad con el artículo XXI del G.A.T.T.¹⁸⁴, no se interpretarán las disposiciones del Acuerdo de manera que atenten contra la seguridad de los territorios. Esta es una cláusula general en tanto en cuanto su ámbito de aplicación es para todos y en todos los casos.

3.6.- Excepciones a la protección de las concesiones y ventajas.

¹⁸³ Cfr. Artículo XX del *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*, Ginebra, julio, 1986.

¹⁸⁴ Artículo XXI. "No se deberá interpretarse ninguna disposición del presente Acuerdo en el sentido de que:

a) imponga a una parte contratante la obligación de suministrar informaciones cuya divulgación sería, a su juicio, contraria a los intereses esenciales de su seguridad; o
 b) impida a una parte contratante la adopción de todas las medidas que estime necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad, relativas: i) a las materias desintegrables o a aquellas que sirvan para su fabricación; ii) al tráfico de armas, municiones y material de guerra, y a todo comercio de otros artículos y material destinados directa o indirectamente a asegurar el abastecimiento de las fuerzas armadas, y iii) a las aplicadas en tiempos de guerra o en caso de grave tensión internacional; o
 c) impida a toda parte contratante que adopte medidas en cumplimiento de sus obligaciones contraídas en virtud de la Carta de las Naciones Unidas para el mantenimiento de la paz y de la seguridad internacionales."

Se recogen en el artículo XXIII del G.A.T.T.,¹⁸⁵ que prevé la posibilidad para una parte contratante de suspender su obligación de nación favorecida en el caso de que esta parte contratante considere que una de sus ventajas está anulando o menoscabando su economía. Esta puede formular proposiciones por escrito a la otra u otras partes contratantes.

Se trata de excepciones a la cláusula de nación más favorecida pactadas por las partes contratantes.

3.7.- Excepciones a la aplicación territorial, tráfico fronterizo, uniones aduaneras y zonas de libre comercio.

¹⁸⁵ Artículo XXIII. "1. En caso de que una parte contratante considere que una ventaja resultante para ella directa o indirectamente del presente Acuerdo se halle anulada o menoscabada o que el cumplimiento de uno de los objetivos del Acuerdo se halle comprometido a consecuencia de: a) que otra parte contratante no cumpla con las obligaciones contraídas en virtud del presente Acuerdo; o b) que otra parte contratante aplique una medida, contraria o no a las disposiciones del presente Acuerdo; o c) que exista otra situación, dicha parte contratante podrá, con objeto de llegar a un arreglo satisfactorio de la cuestión, formular representaciones o proposiciones por escrito a la otra u otras partes contratantes que, a su juicio, estime interesadas en ella. Toda parte contratante cuya intervención se solicite de este modo examinará con comprensión las representaciones o proposiciones que le hayan sido formuladas.

2. Si las partes contratantes interesadas no llegan a un arreglo satisfactorio en un plazo razonable o si la dificultad surgida es una de las previstas en el apartado c) del párrafo 1 de este artículo, la cuestión podrá ser sometida a las PARTES CONTRATANTES. Estas últimas efectuarán rápidamente una encuesta sobre toda cuestión que les someta al respecto y, según el caso, formularán recomendaciones a las partes contratantes que, a su juicio, se hallen interesadas, o estatuirán acerca de la cuestión. Las PARTES CONTRATANTES podrán, cuando lo juzguen necesario, consultar a partes contratantes, al Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas y a cualquier otra organización intergubernamental competente. Si consideran que las circunstancias son suficientemente graves para que se justifique tal medida, podrán autorizar a una o varias partes contratantes para que suspendan, con respecto a una o más partes contratantes, la aplicación de toda concesión o el cumplimiento de otra obligación resultante del Acuerdo General cuya suspensión estimen justificada, habida cuenta de las circunstancias. Cuando se suspenda efectivamente esa concesión u otra obligación con respecto a una parte contratante, ésta podrá, en un plazo de sesenta días a contar de la fecha de aplicación de la suspensión, notificar por escrito al Secretario Ejecutivo de las PARTES CONTRATANTES que es su propósito denunciar el Acuerdo General; esta denuncia tendrá efecto cuando expire un plazo de sesenta días a contar de aquel en que el Secretario Ejecutivo de las PARTES CONTRATANTES haya recibido dicha notificación."

Estas excepciones previstas en el artículo XXIV del G.A.T.T.¹⁸⁶, que sustrae a la aplicación del artículo I todas aquellas preferencias pactadas en zonas de libre comercio, uniones aduaneras o por la Cláusula de Habilitación. Esta última permite a los Estados en vías de desarrollo celebrar acuerdos regionales o globales para la reducción o eliminación de barreras al comercio, sin tener que

¹⁸⁶ Artículo XXIV. "1. Las disposiciones del presente Acuerdo se aplicarán a los territorios aduaneros metropolitanos de las partes contratantes, así como a cualquier otro territorio aduanero con respecto al cual se haya aceptado el presente Acuerdo de conformidad con el artículo XXVI o se aplique en virtud del artículo XXXIII o de conformidad con el Protocolo de aplicación provisional. Cada uno de dichos territorios aduaneros será considerado como si fuera parte contratante, exclusivamente a los efectos de la aplicación territorial del presente Acuerdo, a reserva de que las disposiciones de este párrafo no se interpreten en el sentido de que crean derechos ni obligaciones entre dos o más territorios aduaneros respecto de los cuales haya sido aceptado el presente Acuerdo de conformidad con el artículo XXVI o se aplica en virtud del artículo XXIII o de conformidad con el Protocolo de aplicación provisional por una sola parte contratante..."

4. La partes contratantes reconocen la conveniencia de aumentar la libertad del comercio desarrollando, mediante acuerdos libremente concertados, una integración mayor de las economías de los países que participen en tales acuerdos. Reconocen también que el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio debe tener por objeto facilitar el comercio entre los territorios constitutivos sin obstaculizar el de otras partes contratantes con estos territorios.

5. Por consiguiente, las disposiciones del presente Acuerdo no impedirán, entre los territorios de las partes contratantes, el establecimiento de una unión aduanera ni el de una zona de libre comercio, así como tampoco la adopción de un acuerdo provisional necesario para el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio, a condición de que:

a) los derechos de aduana que se apliquen en el momento en que se establezca dicha unión o en que se concierte el acuerdo provisional no sean en conjunto, con respecto al comercio con las partes contratantes que no formen parte de tal unión o acuerdo, de una incidencia general más elevada, en el caso de una unión aduanera o de un acuerdo provisional tendiente al establecimiento de una unión aduanera, ni las demás reglamentaciones comerciales resulten más rigurosas que los derechos y reglamentaciones comerciales vigentes en los territorios constitutivos de la unión antes del establecimiento de ésta o de la celebración del acuerdo provisional, según sea el caso;

b) en el caso de una zona de libre comercio o de un acuerdo provisional tendiente al establecimiento de una zona de libre comercio, los derechos de aduana mantenidos en cada territorio constitutivo y aplicables al comercio de las partes contratantes que no formen parte de tal territorio o acuerdo, en el momento en que se establezca la zona o en que se concierte el acuerdo provisional, no sean más elevados, ni las demás reglamentaciones comerciales más rigurosas que los derechos y reglamentaciones comerciales vigentes en los territorios constitutivos de la zona antes del establecimiento de ésta o de la celebración del acuerdo provisional, según sea el caso; y

c) todo acuerdo provisional a que se refieren los apartados a) y b) anteriores comprende un plan y un programa para el establecimiento, en un plazo razonable, de una unión aduanera o de la zona de libre comercio...

9. El establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio no influirá en las preferencias a que se refiere el párrafo 2 del artículo primero, pero podrán ser suprimidas o ajustadas mediante negociaciones con las partes interesadas. Este procedimiento de negociación con las partes contratantes interesadas será utilizado especialmente para suprimir las preferencias cuya eliminación sea necesaria para la observancia de las disposiciones del inciso i) del apartado a) del párrafo 8 y del apartado b) del mismo párrafo..."

extender los beneficios pactados en esos acuerdos a las demás partes contratantes por mandato del artículo I del G.A.T.T., y siempre que no se levanten las barreras al comercio con las demás partes contratantes, o se dificulte el intercambio comercial para con ellas¹⁸⁷.

Asimismo se habla de "acuerdos libremente concertados" por las partes contratantes para una integración mayor de las economías de los países con el objetivo de facilitar el comercio entre los territorios.

3.8.- Excepciones a la acción colectiva de las Partes Contratantes.

Contenidas en el artículo XXV, párrafo 5 del G.A.T.T., llamadas también el poder de dispensa ("*waiver*"), consideran que la Partes Contratantes pueden eximir a una parte contratante de alguna obligación impuesta, siempre y cuando sancione esta decisión una mayoría compuesta por dos terceras partes de los votos emitidos y que represente la mayoría más de la mitad de las Partes Contratantes. Asimismo, podrán determinar categorías de excepciones en las que se apliquen otras condiciones de votación¹⁸⁸.

3.9.- Excepciones a la no aplicación del Acuerdo entre las Partes Contratantes.

El G.A.T.T. no se aplicará, de conformidad con el artículo XXXV¹⁸⁹, entre dos países contratantes que no hallan establecido negociaciones arancelarias; o si

¹⁸⁷ WALDEMAR HUMMER y DIETMAR PRAYAR. *GATT, ALADI y NAFTA. Pertenencia simultánea a distintos sistemas de integración*, Edición Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, pp. 43-44.

¹⁸⁸ *Cfr.* Artículo XXV, párrafo 5 del *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*. Ginebra, julio, 1986.

uno de ellos no consiente dicha aplicación en el momento en que el otro llegue a ser Parte Contratante.

III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO SEGUNDO.

1ª.- La política comercial internacional que sigue la mayoría de los países se basa, principalmente, en la cláusula de la nación más favorecida aplicada a personas, mercancías, sociedades y capitales; en la regla de no discriminación, y en la base del trato nacional que prohíbe distinguir, a efectos fiscales, entre nacionales y no nacionales. A estas normas de Derecho Internacional recurren los Estados para vetar las discriminaciones entre personas o productos ocasionadas por el trato desigual en comparación con el trato a personas o productos del mismo Estado.

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.) está basado en dos principios: el primero, que el arancel aduanero es la única protección a la industria nacional; el segundo, que exista un comercio sin discriminación, a través de la Cláusula de la Nación más Favorecida.

Es trato no discriminatorio el mejor trato entre trato nacional y trato de nación más favorecida. Trato nacional significa que los bienes importados recibirán el mismo trato que los bienes de origen local, en aquellos aspectos que estén bajo control gubernamental.

¹⁸⁹ Artículo XXXV: "1. El presente Acuerdo, o su artículo II, no se aplicará entre dos partes contratantes: a) si ambas partes contratantes no han entablado negociaciones arancelarias entre ella; y b) si una de las dos partes contratantes no consiente dicha aplicación en el momento en que una de ellas llegue a ser parte contratante.

2. A petición de una parte contratante, las PARTES CONTRATANTES podrán examinar la aplicación del presente artículo en casos particulares y formular recomendaciones apropiadas."

Ningún Estado, socio del G.A.T.T., puede concederle a otro Estado, miembro del G.A.T.T., ventajas especiales ni crear discriminaciones a otros países. Todos los miembros del G.A.T.T. se benefician de la reducción de los obstáculos al comercio.

2ª.- La Cláusula de la Nación Más Favorecida es una disposición jurídica internacional donde una parte, llamada la concedente, tiene la obligación de otorgar a otra parte, denominada beneficiaria, un trato no menos favorable que el que otorga a una tercera o a las personas o cosas que tiene una afinidad con ésta última.

3ª.- La Cláusula de la Nación Más Favorecida actúa como límite del principio de no discriminación, siendo determinante para las relaciones comerciales entre los países, pues en el Derecho Internacional Tributario debe existir un equilibrio en las relaciones económicas entre los distintos países, y este principio no debe constituir un impedimento para el libre flujo de las relaciones internacionales y la libre circulación de las personas. La cláusula de igualdad de trato tarifario en los diferentes países garantiza la tutela del ciudadano extranjero y el sometimiento a la propia actividad comercial y financiera de un Estado Contratante. Así, las normas de fiscalidad internacional adaptan el ordenamiento nacional, limitando y modificando el Derecho Tributario Nacional integrándolo al externo.

4ª.- El artículo XXIX del G.A.T.T. consagra como excepción a la Cláusula de la Nación más Favorecida, el establecimiento de las uniones aduaneras y zonas de libre comercio.

Esta excepción está basada en dos pilares: primero, aumentar la libertad de comercio. Se parte de la premisa de que las zonas de libre comercio y las uniones aduaneras van a desarrollarla mediante acuerdos concertados, alcanzando así una integración mayor de las economías de los Estados que participan en los acuerdos, y segundo, facilitar el comercio entre los países socios, sin obstaculizar el derecho de los otros países miembros.

CAPÍTULO TERCERO

LA CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

*Para encontrar la justicia es necesario serle fiel:
como todas las divinidades, se manifiesta*

I.- INTRODUCCIÓN. 1.- Los primeros Modelos de Convenios Fiscales. 2.- Distribución de competencias entre las partes en los Convenios de Doble Imposición. II.- LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y SU ALCANCE EN LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 1.- Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (M.C. O.C.D.E.). 1.1.- La cláusula de no discriminación prevista en el artículo 24.1 del M.C. O.C.D.E. 1.2.- La condición de aplicación del artículo 24 (apartados 1, 2 y 5) del M.C. O.C.D.E. 1.3.- El artículo 24 (apartado 3) del M.C. O.C.D.E. y el establecimiento permanente. 1.4.- La deducibilidad de los *intereses, cánones y demás gastos pagados* prevista en el artículo 24 (apartado 4) del M.C. O.C.D.E. 1.5.- La interpretación del artículo 24 del M.C. O.C.D.E. 2.- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (M.C. O.N.U.). 3.- Modelo de Tratado Fiscal sobre la Renta de los Estados Unidos de América (M.C. EE.UU.). III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO TERCERO.

I.- INTRODUCCIÓN.

¹⁹⁰ CALAMANDREI, P. *El Elogio de los Jueces escrito por un Abogado*. Traducción de Santiago e Isaac Mediana, Editorial Góngora, Madrid, 1936, p. 3.

1.- Los primeros Modelos de Convenios Fiscales.

Podemos definir a los Convenios de Doble Imposición como acuerdos bilaterales de distribución de competencias fiscales entre países que renuncian a la posibilidad de gravar los mismos hechos y las mismas personas en materia de establecimiento, regulación y exigibilidad de tributos. Constituyen un sistema autónomo de coordinación de soberanías fiscales, eliminan los conflictos de imposición, y ayudan a la lucha contra el fraude.

Los convenios internacionales nacen para dar seguridad jurídica en determinada materia, en nuestro caso la fiscal, con la aplicación de diversos principios de derecho internacional que aparecen incorporados en la Carta de las Naciones Unidas. Hablamos de los principios de igualdad de derechos y de libre determinación de los pueblos, de igualdad de soberanía y de independencia de todos los Estados, de la no injerencia en los asuntos internos de los países, de la prohibición de la amenaza o del uso de la fuerza y del respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, así como de la efectividad de tales derechos y libertades en cualquier parte del mundo. De esta forma los Estados celebran convenios de doble imposición, incorporando los anteriores principios en sus relaciones fiscales.

Los primeros pasos hacia la solución de la doble imposición internacional se deben a los trabajos de la Sociedad de Naciones en 1921. Posteriormente, en

1928, y gracias a la base de los trabajos de la anterior organización, se realizan los Modelos de Convenio de México, en 1943, y de Londres, en 1946. El primero de ellos no tiene buen fin, pues recogía en su mayoría las opiniones y experiencias de los países de América Latina, que diferían del criterio de imposición de los demás países que no asisten en aquel momento por encontrarse en la Segunda Guerra Mundial. El segundo tampoco llega a admitirse finalmente, porque contenía divergencias y lagunas respecto de algunas cuestiones básicas. El 25 de febrero de 1955 se dicta la primera Recomendación en materia de doble imposición internacional, tomando como base las anteriores experiencias, por la entonces Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E.)¹⁹¹.

El 1 de julio de 1963 se presenta al mundo el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de manera conjunta con la Resolución de 30 de julio del mismo año, fruto de varios informes del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. En 1971 se decide revisar este Modelo de Convenio con sus comentarios y se da paso, en 1977, al nacimiento del nuevo Convenio Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio. En 1991 se le incorporan varias recomendaciones recogidas de los informes del Comité de Asuntos Fiscales, dado el proceso

¹⁹¹ GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento Permanente*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 42-56. ADONNINO, P. *Ponencia General*. Non-discrimination rules in international taxation. Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb, Congress Florence, 1993, p. 196-198. Para mayor amplitud vid. ESCRIBANO MARTÍNEZ, A. *Los Trabajos de la ONU y de la OCDE en Materia Fiscal*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 284-301, y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, op.cit., pp. 3-5.

dinámico que tiene el Modelo de Convenio. En 1992 se publica el Convenio Modelo, al que se le incorporan los resultados del proceso de revisión de las aportaciones de los países no miembros. Desde esta última fecha hasta 1995, se le agregarán, de manera pausada, diversas modificaciones y ampliaciones a los comentarios correspondientes.¹⁹²

Pero también a niveles regionales, en Latinoamérica y los países escandinavos en concreto, se llevarán a cabo esfuerzos para eliminar la doble imposición internacional. La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.)¹⁹³ aprueba en 1976 algunas medidas para evitar la doble imposición entre sus socios y Estados no pertenecientes a esa región. Asimismo la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprueba en 1971 un Modelo para evitar la doble tributación entre los Estados miembros y otros Estados, además de una Convención para evitar la doble imposición dentro del Grupo Andino. En 1972, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia conciertan una Convención sobre asistencia administrativa- fiscal.

Los modelos de convenio para evitar la doble imposición jurídica sobre la renta y el patrimonio tienen un doble provecho: por una parte constituyen una

¹⁹² *Cfr.* MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E., París, 1997, pp. I-1-12.

¹⁹³ En febrero de 1960 se suscribió el Tratado de Montevideo que vincula a los Estados firmantes de una Zona de Libre Comercio que propició el nacimiento de A.L.A.L.C. Los países miembros son: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y

sugerencia de un sistema ordenado y completo de normas encargadas de evitar la doble tributación jurídica internacional y la evasión fiscal mundial para simplificar a los países la celebración de convenios de doble imposición. Al mismo tiempo, los Modelos de Convenio, diseñados por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante O.C.D.E.), junto con sus comentarios, constituyen un análisis íntegro y pormenorizado de las variadas materias que se formulan en el Derecho Tributario Internacional y de las factibles soluciones acordadas por los Estados. De esta manera el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. es un instrumento de consulta obligada para todo estudioso del Derecho Tributario Internacional.¹⁹⁴

2.- Distribución de competencias entre las partes en los Convenios de Doble Imposición.

La naturaleza del fenómeno de la doble imposición internacional presenta componentes tanto del campo internacional como del tributario. Se trata de un problema de Derecho Internacional Público, por plantearse como consecuencia de la concurrencia de distintas soberanías nacionales que pretenden regular el mismo hecho imponible, que comienza con la utilización de criterios dispares

Venezuela. Cfr. ATCHABAHIAN, A. *El Grupo Andino y su Enfoque de la Doble Tributación Internacional*. Hacienda Pública Española 32, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, pp. 122-123.

para la atribución de la potestad tributaria¹⁹⁵. Son los efectos conjuntos de ambos Derechos los que producen esta clase de problemas, más que los ordenamientos respectivos. La duplicidad de los caracteres del problema de la doble imposición motiva su inclusión en el Derecho Internacional.

Para SAINZ DE BUJANDA el Derecho Internacional Financiero -norma internacional- se integra en el Derecho Internacional Público¹⁹⁶. Este no puede ser ajeno a los problemas planteados por el Derecho Tributario Internacional -norma nacional- y concretamente al de la doble imposición, que constituye su principal objeto, pues su existencia va a tener una influencia decisiva en el intercambio comercial interestatal y, por tanto, en las relaciones y en el tráfico internacional. Aunque la nota preponderante es la internacionalidad, el aspecto tributario no puede deslindarse, toda vez que la ordenación jurídica de recursos y la regulación de procedimientos para la obtención de ingresos y la ordenación de pagos son los elementos en torno a los cuales se configuran el Derecho Internacional Financiero.¹⁹⁷

¹⁹⁴ TOVILLA, J.M. *La interpretación de los Convenios de Doble Imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, número 0, Marcial Pons, 1996, pp. 114-115.

¹⁹⁵ GIULIANI FONROUGE, C.M. *Derecho Financiero*, op.cit., p. 331.

¹⁹⁶ SAINZ DE BUJANDA define el Derecho Internacional Financiero como "...aquella parte del Derecho internacional público que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda Pública de la Comunidad y de los sujetos que la componen y que regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que aquella y éstos destinan al cumplimiento de sus fines." SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, volumen segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 470-471.

¹⁹⁷ *Cfr.* SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, volumen segundo, op.cit., pp. 462-476., y del mismo autor: *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*. Acto de Investidura de Doctor Honoris Causa del Profesor D. Fernando Sainz de Bujanda. Revista Española de Derecho

Los tratados para evitar la doble tributación son acuerdos entre países, entendidos como sujetos de Derecho Internacional, y por lo tanto deberán regirse bajo las disposiciones aplicables al Derecho Internacional Público. Esta fuerza pasiva, característica de los convenios internacionales, *pacta sunt servanda*¹⁹⁸, constituye un principio internacional reconocido por la mayoría de los países en sus Constituciones, o bien, en aplicación de las normas de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados.¹⁹⁹

Los Convenios de Doble Imposición establecen qué Estado puede ejercitar su poder tributario con respecto a cada tipo de sujeto y cada hecho imponible. Este Estado deberá ejercitar su poder tributario conforme a su propio Derecho tributario, con los límites y condiciones que establezca el Convenio. En caso de conflicto en la interpretación del Convenio de Doble Imposición, se acudirá a las normas del Derecho Internacional, dado que son auténticos tratados

Financiero, número 38, Civitas, 1983. Como contrapunto podemos decir que SÁNCHEZ JIMÉNEZ opina que el Derecho Internacional Tributario es parte del Derecho Internacional Privado, aduciendo el carácter interno del Derecho tributario por la relación íntima con otras disposiciones internas de cada Estado. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A. *La doble imposición internacional en la Unión Europea*. La Ley, Madrid, 1995, p. 20.

¹⁹⁸ Se encuentra en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales: "Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe".

¹⁹⁹ Artículo 2.1. a) de la Convención de Viena "se entiende por tratado internacional un acuerdo celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular."

Artículo 31.1 Convención de Viena: "Un tratado deberá ser interpretado de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta el objeto y el fin." El término "contexto", según los Comentarios del Convenio Modelo de la O.C.D.E. de 1992, constituye "...la intención de los Estados cuando firmaron el Tratado y el significado dado al término a interpretar por la legislación del otro Estado. "Convención de Viena sobre el derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales. Compilación de Tratados Tributarios, tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994, p. A-3.

internacionales y que no existe impedimento alguno para aplicar las normas de los ordenamientos internacionales²⁰⁰; normas contenidas en la Convención de Viena, artículos 31²⁰¹, 32²⁰² y 33²⁰³, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones o entre Organizaciones Internacionales. El primero de estos preceptos establece los medios generales de interpretación, el segundo menciona los mecanismos complementarios de interpretación en aspectos

²⁰⁰ En igual sentido véase: BORRÁS RODRÍGUEZ, A. *Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados internacionales*. Estudios de doble imposición internacional. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 100 y ss.

²⁰¹ "Artículo 31. Regla general de interpretación.

1.- Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2.- Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3.- Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4.- Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes." *Compilación de Tratados Tributarios*, Tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994.

²⁰² "Artículo 32. Medios de interpretación complementarios.

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u obscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable." *Compilación de Tratados Tributarios*, Tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994.

²⁰³ "Artículo 33. Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas.

1.- Cuando un tratado haya sido autenticado (*sic*) en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.

2.- Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3.- Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

4.- Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado." *Compilación de Tratados Tributarios*, Tomo I, Dofiscal Editores, México, 1994.

oscuros, y el tercero y último, se refiere a la interpretación de los tratados auténticos en los idiomas respectivos.

Las reglas contenidas en la Convención de Viena no contienen especialidades fiscales, de ahí que los países acudan a otras fuentes de interpretación, como las recomendaciones en forma de comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Estas recomendaciones carecen de toda fuerza obligatoria *stricto sensu*, y sólo plasman la opinión y experiencia de las partes implicadas²⁰⁴. Como ejemplo, el artículo 3, con su comentario correspondiente, del Modelo de Convenio O.C.D.E. (en adelante M.C. O.C.D.E.): aquel contiene una lista de diferentes definiciones generales, necesarias, y que sirven para interpretar determinadas nociones que se aplican en los Convenios de Doble Imposición.

²⁰⁴ Vid. ROSEMBUIJ, T. *La competencia fiscal lesiva*. Impuestos 3, La Ley, Valladolid, 1999, p. 13.

En México, por ejemplo, existe una tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación, donde señala la aplicación obligatoria de los comentarios al Modelo de la O.C.D.E. Dice: “El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte.” Tesis III-PS-II-251. *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año XI, número 126, junio, México, 1998, p. 302.

Las partes, en los Convenios de Doble Imposición, se distribuyen el poder tributario²⁰⁵ del mejor modo posible y de acuerdo a sus intereses, de forma que, a la postre, queden suprimidas todas las maneras posibles de doble imposición.

La distribución de competencias en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre los Estados parte del Convenio de Doble Imposición se clasifica, principalmente, en tres categorías de conformidad con el criterio aplicable en el país de la fuente: a) rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente; b) rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y c) rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.²⁰⁶

²⁰⁵ BERLIRI, citando a VANONI utiliza el término potestad tributaria para referirse "...al poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario." BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*, Volumen I, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 168. SAINZ DE BUJANDA habla de poder financiero el cual se basa en el concepto de soberanía, entendida como la facultad de que gozan los entes públicos de organizar su sistema de ingresos y gastos. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Décima edición, Madrid, 1994, p. 75. GIULIANI FONROUGE entiende el poder tributario como la "...facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción." GIULIANI FONROUGE, C. M. *Derecho Financiero*, op.cit., p. 268. FALCÓN Y TELLA define el poder tributario como "...una simple fórmula abreviada para designar un conjunto heterogéneo de potestades, funciones, derechos y situaciones jurídicas de muy diversa índole..." A su vez lo divide en tres competencias: Potestades normativas, facultades administrativas o de gestión, y titularidad de las sumas recaudadas. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho y Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Civitas, Madrid, 1988, p. 108. DE LA GARZA denomina "...Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas." DE LA GARZA, S.F. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., decimoséptima edición, México, 1992, p. 207.

²⁰⁶ MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit. p. I-6.

Cuando el titular del crédito tributario tenga la condición de residente fiscal en uno de los territorios parte del convenio, no se formula ningún tipo de impedimento, conduciéndose el otro Estado como país fuente de conformidad con los fines del tratado. Además, cuando el sujeto pasivo fuera acreditado como residente de los dos países contratantes, deben ponerse en ejecución las normas jurídicas previstas en el convenio para los casos de doble residencia. Los singulares modelos de convenios de doble imposición constituyen la base de una gama de principios potestativos facultados para fijar de forma unitaria la residencia fiscal del contribuyente. La utilidad de estos juicios integra *per se* una regla de distribución de competencias del poder tributario, por cuanto su puesta en práctica conlleva que un Estado, cuando por su normativa fiscal hubiera podido disciplinar a imposición al contribuyente por su renta mundial, ahora, debido a la norma de doble residencia del Convenio de Doble Imposición, sólo pueda gravarlo por la renta que, por ajustarse con el tratado fiscal, tiene fuente en su territorio.²⁰⁷

Siguiendo a CALDERÓN CARRERO, las pautas de distribución del poder tributario no exclusivas, previstas en los Modelos de Convenio, son de dos características: aquellas que establecen una limitación de la imposición en el

²⁰⁷ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit., pp. 62-63.

Estado de la fuente y aquellas que permiten el gravamen ilimitado por parte de ambos países contratantes.²⁰⁸

Las bases sobre las que se construyen estos acuerdos internacionales son: el compromiso de autolimitación y mutua cesión de poder tributario y el arreglo sobre la configuración y vigencia de disposiciones comunes y obligatorias para los Estados contratantes. Lo significativo es el establecimiento de una norma jurídica común que, coordinando los ordenamientos de los países implicados, recoge un sistema independiente para eliminar la doble tributación.²⁰⁹

Por otra parte, los Convenios de Doble Imposición establecen un reparto internacional de competencias en materia fiscal que permiten modular los criterios de gravamen según la residencia o la nacionalidad del contribuyente, de forma que esta idea se flexibilice atendiendo a diferentes criterios y factores, como la mayor o menor conexión económica con cada Estado, el grado de desarrollo, necesidades o intereses prioritarios de éstos, estableciendo, a la postre, el reparto del poder tributario que sea más adecuado para las partes implicadas.

Interesa señalar, de momento, que en caso de conflicto, entre el criterio de la nacionalidad o el criterio de la residencia, debe decantarse la Administración o

²⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit., p. 66.

los Tribunales por el segundo criterio, que es el apuntado por el M.C. O.C.D.E. En efecto, en el Derecho Fiscal Internacional se ha eliminado del ámbito de aplicación espacial el concepto de “nacional de un Estado” para poner en su lugar el concepto de “residente”, prueba de ello es el M.C. O.C.D.E., el M.C. O.N.U. y los ordenamientos de los Estados miembros²¹⁰.

II.- LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y SU ALCANCE EN LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

La doctrina ha puesto el interrogante sobre la existencia de una prohibición de tratar diversamente a nacionales y extranjeros a efectos fiscales impuesta por el Derecho Internacional. Así, frente a quienes afirman, como UCKMAR, que el Derecho Internacional consuetudinario sí exige la igualdad de tratamiento entre extranjeros y nacionales en materia fiscal, hay otros que ponen en duda la existencia de tal imposición.

²⁰⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit., p. 28.

²¹⁰ Cfr. CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 149.

En nuestra opinión, las únicas limitaciones de Derecho Internacional general que se dan con respecto a los extranjeros son las que se incluyen dentro del *minimum standard* que les debe ser garantizado. UDINA concreta que el principio de la igualdad es requerido por el Derecho Internacional general en las relaciones entre los extranjeros de diversa ciudadanía sometidos al poder tributario del Estado. Este principio no puede derogarse, ni siquiera cuando se trata de impuestos indirectos y, más especialmente, de derechos aduaneros. Y continúa este autor con una reflexión certera: si ninguna discriminación puede hacerse a efectos tributarios entre los extranjeros en función de su pertenencia a distintos Estados, entonces deben entenderse del todo pleonásticas las disposiciones de Derecho Internacional, especialmente las contenidas en los Tratados de establecimiento, consulares y de comercio. Estas disposiciones han venido a establecer, de un modo explícito, la igualdad de tratamiento entre los extranjeros de cualquier Estado. Un objetivo semejante persigue la cláusula de la nación más favorecida²¹¹.

Generalmente los Convenios de Doble Imposición Internacional contienen una cláusula de no discriminación, (anteriormente hemos apuntado algunas excepciones), dentro del capítulo referente a las disposiciones especiales, pero su aplicación apenas tiene, sin embargo, algún significado, principalmente por basarse en el criterio de la discriminación por razón de la nacionalidad y no por

el criterio de la residencia. En el fondo lo que desea esta cláusula es aplicar el principio de reciprocidad, en el sentido de que los no nacionales, en una circunstancia igual, no pueden ser tratados de manera menos favorable en otro Estado que los nacionales del mismo²¹².

El problema de la doble imposición internacional, la no discriminación fiscal y las causas para su exclusión, exige prestar atención a dos principales circunstancias: la primera se hace visible en una necesidad de justicia para todas las personas que, por el mero hecho de tener vínculos con dos o más Estados, se ven más gravadas fiscalmente que otras; la segunda hace referencia al impacto financiero negativo que estos sucesos generan en la evolución de las inversiones, el comercio exterior y la economía.

La tendencia que domina a escala mundial en favor de los Convenios de Doble Imposición, y que los estima como la medida más eficaz y adecuada para resolver la problemática que integra la doble imposición internacional, se refleja en una proyección de la autoridad e influencia que ejercen actualmente estos modelos de Convenio sobre la Comunidad Internacional. Buena prueba de la incidencia del M.C. O.C.D.E., puede apreciarse principalmente en los más de cuatrocientos Convenios de Doble Imposición que se han firmado tomando como base sus directrices. Por esta razón, de poca dudosa constatación empírica, todo

²¹¹ *Vid.* Capítulo Segundo de este trabajo.

²¹² *Cfr.* CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No*

análisis de las técnicas establecidas en los Convenios de Doble Imposición debe partir ineludiblemente del examen de este Convenio Modelo.²¹³

De manera frecuente, las situaciones discriminatorias en la imposición internacional se han considerado con respecto a los perjuicios que puedan ejercer en las relaciones comerciales y, en general, en relación con las posibles consecuencias que sobre el desarrollo económico de los países pudieran tener de negativas. No obstante, un país puede decidirse sin ambages por el establecimiento de una política de discriminación en nombre de conceptos políticos y económicos de carácter ético.²¹⁴ La no discriminación puede entonces quedar asumida dentro de la cláusula de nación más favorecida, o como una de las fórmulas del principio de reciprocidad, que, como principio general de Derecho Internacional, permite evitar una obligación en el caso de que la otra parte contratante no respete la misma, principio recogido en el apartado 1 del Artículo Primero del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.²¹⁵

Discriminación, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 149.

²¹³ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit., p. 39.

²¹⁴ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 200

²¹⁵ "1. En materia de derechos de aduana y cargas de cualquier clase impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, en lo que concierne a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, así como en todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones y en todas las cuestiones que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinatario a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo

1.- Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (M.C. O.C.D.E.).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico tiene el importante papel para sus países miembros de emitir recomendaciones y dictámenes que los guíen en sus comportamientos y relaciones económicas, pero no sólo su función queda reducida a este ámbito: para otros países que no son miembros de la organización, constituye un punto de referencia a partir del cual pueden diseñar sus políticas fiscales internas y realizar aquellas celebraciones de tratados internacionales que acuerden en materia fiscal.

El éxito de los diversos modelos de tratados que la O.C.D.E ha venido elaborando radica principalmente en su sabiduría para adaptarse a las necesidades económicas que en el ámbito internacional han ido apareciendo, tal es el caso del modelo denominado "*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*", conocido como el Modelo de Convención para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio.

producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado". *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*. Ginebra, Julio de 1986 y Cfr. SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, 30 Aniversario, Acumulados 1 al 39, España, 1998, p. 63.

El Capítulo I del mencionado modelo delimita el ámbito, subjetivo y objetivo, sobre el que se aplica el Convenio; su Capítulo II es un elenco de definiciones, contiene normas interpretativas y criterios de resolución de posibles conflictos sobre la residencia; el Capítulo III, el más extenso, establece los criterios conforme a los cuales los Estados signatarios pueden gravar cada una de sus rentas; el Capítulo IV hace lo mismo respecto del patrimonio y el Capítulo V se refiere a los métodos para evitar la doble imposición. Finalmente, la no discriminación, el intercambio de información, el procedimiento amistoso, la reserva de los privilegios diplomáticos, la extensión territorial, su entrada en vigor y denuncia, cuestiones todas ellas muy particulares que atañen directamente a la doble imposición, son tratadas en los capítulos VI y VII.

Para concluir, los comentarios al Modelo de Convenio de la O.C.D.E. no son fuente del Derecho Internacional en sentido estricto, pero constituyen indudablemente un criterio muy valioso a la hora de emitir un juicio por parte de la autoridad fiscal en la resolución de controversias, favoreciendo la libre ejecución e interpretación de las cláusulas delicadas de los Convenios.²¹⁶

1.1.- La cláusula de no discriminación prevista en el artículo 24.1 del M.C. O.C.D.E.

²¹⁶ Ya hemos apuntado el caso de México en donde hay precedente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de que sí es de aplicación obligatoria los comentarios. *Vid.* Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 126, año XI, junio, 1998. p. 302; y GONZÁLEZ POVEDA, V.

El artículo 24.1 del Modelo de la O.C.D.E. de 1992 recoge la cláusula de no discriminación fiscal:

"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 1²¹⁷, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes."²¹⁸

De un modo general, la estrategia de discriminación fiscal en un país acogido a un modelo de Doble Imposición, precisa del establecimiento concreto de reglas especiales que den preferencia a sus vínculos con un Estado frente a otras posibles relaciones con otros países. El criterio de preferencia recogido en esas reglas debe ser tal que no permita dudas, y esto será así en la medida en que la persona definida por ese marco cumple las condiciones exigidas solamente en

Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la Doble Imposición en Renta y Patrimonio, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 225-226/1993, pp. 741-742.

²¹⁷ Artículo 1. "Personas Comprendidas. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes." MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, O.C.D.E., París, 1997, p. M-4.

el Estado con el que se contrae ese vínculo preferente y, simultáneamente, consiga tener una relación de tal naturaleza inequívoca que justifique la atribución del derecho de gravamen al Estado en cuestión y a ningún otro. En este terreno, los hechos a tomar en consideración a los efectos de las reglas especiales, serán aquellos que se produzcan durante el periodo en que la residencia del contribuyente afecte a su sujeción fiscal, que puede ser de duración inferior al periodo impositivo.²¹⁹

Para los expertos en tributación internacional el principio de no discriminación se limita a la simple reducción de la discriminación por razones de nacionalidad, postura ésta que les lleva a no cuestionarse el tratamiento diferente en la imposición sobre la renta entre residentes y no residentes practicado por la mayoría de los países acogidos a este tipo de Modelo.

El artículo 24 de M.C. O.C.D.E. supera esa limitación, y establece que los nacionales de un país contratante no pueden ser sometidos en otro país contratante a más cargas tributarias o cualquier otro requerimiento relacionado con ello que los nacionales del otro Estado contratante que se encuentren en iguales circunstancias, pero apostilla: particularmente con respecto a su residencia. Tiene además el feliz añadido de fijar ciertas condiciones y

²¹⁸ ARTICLE 24 MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, O.C.D.E., París, 1997, p. M-33.

²¹⁹ Comentarios al artículo 4, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op.cit., p. C(4)-4.

características concretas para el problema que aquí nos ocupa, lo que le confiere un carácter ciertamente especial.

En la práctica, las situaciones discriminatorias no están necesariamente relacionadas con las situaciones de doble imposición, y éstas, aunque perjudiciales genéricamente para el comercio internacional, no siempre presentan aspectos discriminatorios prohibidos. Parece pues un proceder lógico que sea la regla del precepto analizado la que determine aquellas situaciones en las que queda prohibida la discriminación. Ello lo hace extensivo además a cualquier tipo de impuesto. Como indica el párrafo 6 de artículo 24 del M.C. O.C.D.E., no sólo se apunta a los impuestos a los que normalmente se refiere el Convenio, relativos a la Renta de las Personas Físicas o de las sociedades, sino a los impuestos de cualquier clase aplicados o percibidos por los Estados, divisiones políticas o autoridades locales²²⁰. Lo que implica que el artículo 24 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. cree problemas en relación con la extensión y efectividad de la norma²²¹.

²²⁰ "No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todo tipo de impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación." *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op.cit., p. M-34.

²²¹ *Vid.* SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, 30 Aniversario, Acumulados 1 al 39, 1998, p. 67; y CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2000, pp. 147-148.

El grado de enfoque con el que se pretenden analizar las diferentes situaciones discriminatorias, como podemos inferir de la lectura del primer párrafo escrito arriba, ajusta la interdicción de la discriminación fiscal para evitar que la nacionalidad sea el criterio en torno al cual, ignorando la paridad de circunstancias de hecho y de derecho, los Estados se permitan gravar distintamente a unas personas y a otras²²². Ese grado de aproximación al objetivo en el que ha quedado fijado el enfoque del artículo 24, y que permite ver con claridad las situaciones discriminantes, no es otro que el criterio fiscal de la residencia tributaria. Se aporta de este modo un criterio nuevo que, como tal y por principio, no previene que la categoría de residente no pueda ser discriminatoria.

Desde esta mayor amplitud, el artículo 24 que nos ocupa aquí, va concretando en su regla las sucesivas protecciones que deben aplicarse a las diferentes situaciones discriminatorias que fijan sus párrafos. Así, en un primer ejemplo, la regla del artículo 24 del Modelo de la O.C.D.E., está acotada en su párrafo segundo a las personas apátridas²²³ que son residentes en uno de los Estados contratantes y excluye a los apátridas no residentes. Y esto será así únicamente con los apátridas residentes, a menos que, como sugiere el comentario, y he aquí una muestra del valor de estos comentarios del Modelo, los

²²² ROSEMBUJ, T. *Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea*, Impuestos 12/1996, p. 90.

Estados deseen ampliar esa protección a todas las personas que carecen de nacionalidad. Para ello el M.C. O.C.D.E. recomienda un texto que puede ser incluido en el Convenio de Doble Imposición²²⁴. Por último, la protección de las personas apátridas debe considerarse como relativa a los individuos, dado que no tiene sentido referirla a una persona jurídica.

Pero también hay que tener en cuenta que la propia estructura del artículo 24 en su conjunto nos está indicando que el Estado contratante al que se aplica la no discriminación ha de ser considerado, en términos de contribución y deducciones, más como fuente de la renta que como lugar de residencia.

Con el sentido mencionado, la prohibición de discriminación protege al contribuyente que está en situación desigual o discriminatoria y a otras personas que pueden relacionarse con él para determinar la base imponible y la responsabilidad fiscal, como la esposa y los hijos.

Por esa causa, aunque el gobierno de un Estado contratante otorgue deducciones a sus nacionales por contribuciones familiares, si lo hace con la condición inexcusable de que dicha familia sea residente en ese Estado, que le ha

²²³ Debe entenderse apátrida -en lo que se refiere a ésta cláusula- como toda persona que ningún Estado considera súbdito según sus leyes. Comentarios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op.cit., p. C(24)-5.

²²⁴ Texto que recomienda la O.C.D.E.: "No obstante las disposiciones del artículo 1, los apátridas no serán sometidos en un Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de este Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia." Comentarios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op.cit., p. C(24)-5.

dado su nacionalidad, y aparta de dichas deducciones a sus nacionales no residentes, dicho gobierno no contrae la obligación de reconocer esos mismos beneficios a aquellos que, siendo residentes en este Estado, son sin embargo nacionales del otro Estado contratante.

Los artículos 1 y 4²²⁵ del M.C. O.C.D.E. limitan el ámbito subjetivo a las personas residentes de los dos Estados contratantes. Sin embargo, también aquí se aprecia una cierta flexibilización de su efecto relativo, toda vez que, sobre la base del artículo 24.1 M.C. O.C.D.E., el principio de no discriminación basado en la nacionalidad del sujeto pasivo se aplica, no sólo sobre residentes de cada uno de estos dos Estados, sino también sobre aquellos nacionales de los mismos que sean residentes en terceros Estados.²²⁶

Finalmente, la amplitud y riqueza de soluciones que permite este Modelo del Convenio, particularmente de este artículo 24, por prohibir la discriminación en base a los criterios de la nacionalidad y de la residencia y acorde con la distinción entre la obligación real y la personal de contribuir, es no obstante un serio problema si hemos de fijarnos en la Unión Europea. La razón de fondo

²²⁵ Artículo 4.1: "A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. *Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.*" (La cursiva es nuestra).

podemos descubrirla en el hecho práctico siguiente: Un Convenio de Doble Imposición no pretende otra cosa que impedir la doble imposición y el fraude fiscal a nivel internacional. La Unión Europea, sin embargo, ha fijado su primer objetivo en la creación de un mercado interior, lo que supone que dentro de su marco el artículo 24 no pueda ser interpretado de forma tan amplia como los artículos 39.2 y 43 del Tratado de la Comunidad Europea²²⁷.

1.2.- La condición de aplicación del artículo 24 (apartados 1, 2 y 5.) del M.C. O.C.D.E.

Ya hemos visto cómo el artículo 24.1 prohíbe con carácter general las discriminaciones fiscales por razón de nacionalidad: sólo a condición de reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el que reciben los nacionales del primer estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas condiciones.

Analicemos más detenidamente dicha cláusula:

²²⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M. *Algunas consecuencias jurídico-tributarias derivadas de la S.T.J.C.E. Commerzbank: devolución de ingresos tributarios indebidos y no residentes*, Jurisprudencia Tributaria 1994-II, Aranzadi, p. 1244

²²⁷ "Artículo 39.2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo."

"Artículo 43. En el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro serán suprimidas de forma progresiva durante el periodo transitorio. Dicha supresión progresiva se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal y como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo relativo a los capitales."

(*"Los nacionales de un Estado contratante..."*) Alude esta expresión a todas las personas integrantes de una nación. La expresión Estado alude a todas las autoridades civiles, administrativas y políticas del lugar responsables de velar por el cumplimiento del convenio, como por ejemplo: Estados federados, Länders, Comunidades Autónomas, Territorios Forales, Municipios o Diputaciones²²⁸.

La expresión nacionales abarca las personas físicas que tengan la nacionalidad de un Estado y las personas jurídicas creadas conforme a las leyes de un Estado parte. Nosotros agregamos, que también tengan, estas personas, responsabilidad fiscal, es decir que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos conforme a las normas aplicables, pues hay normas nacionales, como la inglesa, que no otorgan responsabilidad jurídica a ciertas asociaciones, lo cual lleva a algunas controversias²²⁹.

La nacionalidad es la primera condición que conviene esclarecer para saber si se aplica o no la cláusula de no discriminación. No interesa si la nacionalidad es de origen o adquirida, sólo será necesaria poseer la nacionalidad

²²⁸ Cfr. Comentarios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, op. cit., p. C(24)-1, 2, 3 y 4.

²²⁹ Cfr. CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 149.

de cualquier Estado parte del Convenio. Las personas jurídicas, y en concreto las sociedades, están sujetas a las leyes del Estado cuya nacionalidad ostentan²³⁰.

En las normas comunitarias esta situación es idéntica, dejando a la legislación los Estados miembros facultades para atribuir su nacionalidad a quien cumple los requisitos conforme a sus propios criterios legislativos²³¹.

("...no serán sometidos en el otro Estado contratante...") Los sujetos pasivos no podrán verse refrenados a hacer o abstenerse de hacer una cosa por la voluntad de una de las partes. Del mismo modo, ninguna autoridad podrá obligar a un no nacional a una conducta que no exige a propios nacionales²³².

("...a ningún impuesto u obligación relativa al mismo...") No se le exigirá a los residentes, en especial a los no nacionales, hacer prestación pecuniaria alguna, así como tampoco hacer o no hacer alguna cosa, que no se les exija a los propios nacionales que se encuentren en situación idéntica, especialmente en

²³⁰ En España el artículo 9.11. primer párrafo del Código Civil recoge este planteamiento: "La ley personal correspondiente a las personas jurídicas es la determinada por su nacionalidad, y regirá en todo lo relativo a capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción."

²³¹ Vid. S.T.J.C.E. de 27 de septiembre de 1988, *The Queen/H.M. Treasury and Comissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC*, asunto 81/87, Rec. p. 5483. f.j. 19-21.

²³² *Idem*.

materia fiscal²³³. Así tenemos que las modalidades de declaración, pago, plazos, vigencia, tipo, deben ser semejantes, así como, por supuesto, el hecho imponible.

La cláusula de no discriminación no incluye, para las personas físicas no residentes con establecimiento permanente, las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que gozan las personas físicas residentes por razón de su estado civil o cargas familiares. La lógica es evitar que se aprovechen de estos beneficios los no residentes, toda vez que estas personas tributan sólo por las manifestaciones de capacidad económica que se producen en un determinado territorio y al integrarlas con el resto de sus rentas en el Estado donde residen, es cuando deben aplicárseles las deducciones personales o familiares que procedan conforme a Derecho²³⁴.

("...que no se exijan o que sean más gravosos...") No se le requerirá a ningún sujeto no nacional pagar mayor contribución que la establecida por ley en ese Estado. En el supuesto de que la norma prevea el pago de un impuesto, su gasto en cuestión no le será más oneroso que a los nacionales. Lo anterior se refiere a las mismas condiciones para el pago de los impuestos, presentación de documentos fiscales, exenciones de pago y demás beneficios fiscales que fijen las normas de ese país²³⁵.

²³³ *Idem.*

²³⁴ *Cfr.* CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, pp. 153-154.

²³⁵ *Idem.*

(*"...que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales..."*) Solamente podrá imponérseles a los no nacionales las obligaciones y derechos que se les impongan a los nacionales de conformidad con la ley y además cumplan la norma del Estado parte del convenio²³⁶.

(*"...de ese otro Estado..."*) Aluden estos términos a la otra parte del convenio que siempre será la autoridad encargada de aplicar el acuerdo en su territorio. El principio de reciprocidad entre las partes es la base de todo el artículo 24, así como del principio de no discriminación fiscal, y de todo el Convenio de Doble Imposición²³⁷.

(*"...que se encuentren en las mismas condiciones..."*) Tanto los ciudadanos nacionales como los ciudadanos no nacionales gozan en similares circunstancias de los beneficios que otorga este convenio. Lo anterior no impide que un Estado otorgue mejores rendimientos a los no nacionales que a sus propios nacionales²³⁸.

Se entiende por "*mismas condiciones*" la aplicación general del ordenamiento en situaciones similares de derecho y hecho. Debe matizarse que a la expresión "*en las mismas condiciones*" no le podemos buscar *a priori* un uso

²³⁶ *Idem.*

²³⁷ *Idem.*

valorable discriminatorio en el caso de los sujetos pasivos residentes y no residentes, cuando es obvio que no están en las mismas circunstancias. Está claro para el Derecho fiscal internacional tradicional que el tratamiento diferente de residentes y no residentes nunca podrá ser una discriminación, ya que los residentes y los no residentes se encuentran siempre en situaciones diferentes.²³⁹

La doctrina considera que las situaciones comparadas deben encontrarse en las mismas condiciones, es decir, en circunstancias iguales, y estima que habrá circunstancias distintas cuando la imposición sea menos favorable²⁴⁰.

("...*en particular respecto a la residencia...*") La residencia tributaria es la pieza básica de todo este rompecabezas jurídico llamado discriminación fiscal. La residencia, como factor concreto para ver si los sujetos pasivos han de pagar una cantidad de dinero al Estado en concepto de impuesto por sus actividades económicas, debe ser una circunstancia jurídica-tributaria única y aplicada sin excepciones a todos los sujetos en ese Estado. Como ya hemos dicho más arriba, los contribuyentes residentes y no residentes, en principio, no se encuentran en las mismas circunstancias, pero es la residencia la cualidad jurídica-tributaria que determina si se aplica el mismo trato. De este modo, es fácil entender que no

²³⁸ *Idem.*

²³⁹ 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, número 12, Madrid, 1996, p. 43, y MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit., p. C (24)-1.

²⁴⁰ *Cfr.* VAN RAAD, K. *Issues in the Application of Tax Treaty Non Discrimination Clauses*. BIFD números 8-9. International Bureau Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988; y STAHL, K. *The application of the non-discrimination principle in tax treaties by national courts: Swedish report*. AA.VV.

constituya discriminación el hecho de que un Estado grave, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente que a las personas residentes, pero siempre que ello no suponga una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. Lo único que cuenta así es el resultado, permitiéndose en la práctica adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige la misma²⁴¹.

(...*"No obstante las disposiciones del artículo 1..."*) Dice el artículo 1: *"El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes²⁴²."* Lo que se pretende es, a efectos de la aplicación del artículo 24 del M.C. O.C.D.E., asimilar a las personas físicas con las personas jurídicas de conformidad con el artículo 3 apartado 1 letra f) del Modelo de Convenio de la O.C.D.E.²⁴³

(*"...la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes."*) De acuerdo con esta expresión la cláusula de no discriminación fiscal se puede emplear del mismo modo y en las *mismas condiciones* con no residentes que no son

National Reports on the interpretation of the non discrimination principle by national courts. Non Discrimination Tax Seminar, Bergamo, Italy, 1998, pp. 1-7.

²⁴¹ *Idem.*

²⁴² MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit., p. M-4.

²⁴³ El término "nacional" significa: *i)* una persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante. *ii)* una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, op.cit., p. M-6.

originarios de ninguno de los Estados parte del convenio, es decir ciudadanos de terceros países²⁴⁴.

Para identificar los casos de discriminación, y siguiendo a ADONNINO, es necesario efectuar las siguientes verificaciones:

- 1.- Nacionalidad de la persona que afirma que es discriminada y nacionalidad de la persona con cuya situación se compara el primer sujeto;
- 2.- Existencia de las *mismas circunstancias*;
- 3.- Imposición, si existe, de la primera persona con un impuesto distinto al de la segunda;
- 4.- En el caso de que el impuesto en cuestión sea el mismo, correspondencia de la carga de la imposición y requisitos vinculados.²⁴⁵

El apartado 2 continúa con las condiciones de aplicación del artículo 24:

"Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones."

²⁴⁴ Comentario del artículo 24, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E., op.cit., p. C(24)-4.

²⁴⁵ Cfr. ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 220.

El apartado 2 hace, pues, referencia a todas las personas que carecen de nacionalidad de acuerdo con los ordenamientos de los Estados parte del convenio de doble imposición. El 23 de septiembre de 1954 se aprobó el Convenio de Nueva York, denominado “Estatuto de los apátridas”, que mejora la situación de éstos, y que los define como los individuos que ningún Estado considera como súbditos (sic) según sus leyes y exige un tratamiento como si fueran nacionales²⁴⁶.

Los apátridas, en principio y conforme al Derecho Internacional, son extranjeros absolutos en todos los países y se encuentran carentes de los derechos y beneficios propios de los nacionales, excepto de los derechos humanos universalmente aceptados, incluido el principio de igualdad.²⁴⁷.

No pueden ser obligados a soportar un gravamen que no soporten los propios nacionales de un Estado parte del convenio, pero con el límite al que queda acotada la cláusula de igualdad de trato, y que excluye a los no residentes

²⁴⁶ Cfr. MIAJA DE LA MUELA, A. *Derecho Internacional Privado*, Tomo II, Parte Especial, Tercera Edición, Ediciones Atlas, Madrid, 1963, pp. 100-101, y CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2000, p. 151.

²⁴⁷ La doctrina del Derecho Internacional es úneime a este respecto. Vid. REMIRO BROTONS, A.; RIQUELME CORTADO, R. A.; DÍEZ-HOCHLEITNER, J.; ORIHUELA CALATAYUD, E.; y PÉREZ-PRAT DURBÁN, L. *Derecho Internacional*, McGraw Hill. Madrid, 1997, p. 478, y MIAJA DE LA MUELA, A. *Derecho Internacional Privado*, Tomo II, Parte Especial, Tercera Edición, Ediciones Atlas, Madrid, 1963, p. 96.

apátridas, también proyectado por otra parte en su relación con los nacionales del otro Estado.

Es indispensable para el apátrida un nexo de residencia frecuente, beneficiándose así de un lugar igualitario en ambos Estados, incluso en terceros países, por aplicación de otros convenios de doble imposición. En España, de conformidad con el artículo 9.10 del Código Civil, se considera como ley personal para los apátridas la del lugar de su residencia habitual.

La imposición aplicada a nacionales y extranjeros, en cualquier circunstancia, debe ser idéntica, no similar, misma modalidad de la base imponible y su liquidación, tipo igual, plazo, pago, declaración, siempre que se encuentren en las mismas condiciones.

El apartado 5 finaliza con las condiciones de aplicación del artículo 24:

"Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar 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 sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar."

Establece dicho apartado la prohibición a un Estado parte del convenio de tratar de forma desigual a las empresas extranjeras respecto a las nacionales. Esta disposición sólo atañe cumplirla respecto de las personas jurídicas y no de las personas físicas que detentan el capital de las mismas. Los requerimientos de información, que algunos Estados hacen en consulta sobre los precios de transferencia, más onerosos, no se considerarán discriminatorios en el sentido de este precepto.

De conformidad con el Convenio Modelo de la O.C.D.E., las rentas o elementos patrimoniales se someten a gravamen, de manera limitada o ilimitada, en el país de la fuente, y el Estado de la residencia queda obligado a eliminar la doble imposición internacional a través de uno de los siguientes métodos: a) método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente; b) método de imputación: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado

en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de la residencia respecto de las rentas o elementos patrimoniales.²⁴⁸

Los impuestos que se consideran en el M.C. O.C.D.E. son los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.²⁴⁹

La finalidad esencial es prohibir que un Estado contratante discrimine en contra de los nacionales del otro Estado contratante. Sin embargo, nada se opone a que el primer Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula particular estipulada en un Convenio de Doble Imposición (como, por ejemplo, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes siga el método de contabilidad separada), conceda ciertas ventajas o facilidades a los nacionales del otro Estado que no se apliquen a los propios nacionales.²⁵⁰

1.3.- El artículo 24 (apartado 3) del M.C. O.C.D.E. y el establecimiento permanente.

²⁴⁸ *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E., op.cit., p. I-9.*

²⁴⁹ Artículo 2.2, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. O.C.D.E., op.cit., p. M-5.*

²⁵⁰ Comentarios al artículo 24 *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS OECD-OCDE. September, 1992, p. C(24)-3.*

Reza el apartado 3 del artículo 24:

"Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese otro 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."

Evitar la discriminación de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tiene en el otro Estado es la finalidad de este apartado, además de evitar la alteración de las normas de competencia a favor de las empresas nacionales.

La imposición no será aplicada menos favorablemente en ese otro Estado que la imposición aplicada a una empresa de otro Estado que realice las mismas actividades. Además señala una condición para la aplicación de la igualdad de trato en relación a los no residentes, en virtud de la cual estos no podrán obtener ventajas superiores a las de los residentes en relación a las deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares que les serían concedidas en

ambos Estados por aplicación de la ley interna y por el principio de igualdad de trato.

Las condiciones necesarias para considerar que estamos ante un establecimiento permanente son: que ha de existir un lugar de negocios, (esto es, de *instalaciones* como por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo); que ese lugar debe ser fijo, debe estar establecido en un sitio determinado y con cierto grado de permanencia; y que las actividades de la empresa deben llevarse a cabo mediante ese lugar fijo de negocios²⁵¹. Esta definición destaca la importancia de las *instalaciones*, en detrimento del lugar fijo de negocios, que es el lugar donde se realiza la finalidad empresarial²⁵².

Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios con instalaciones. Ello se produce desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que aquel servirá de manera permanente. No se tomará en consideración el periodo dedicado por la empresa a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera substancialmente de aquélla a la que el lugar de negocios deberá servir

²⁵¹ Comentarios al artículo 5, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(4)-5.

²⁵² Cfr. CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 152.

permanentemente. El establecimiento permanente dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por ese medio, esto es, cuando finalicen todas las actividades y medidas vinculadas a la actividad anterior del establecimiento permanente. Una interrupción temporal de las operaciones no puede, sin embargo, considerarse como cierre. Si el lugar fijo de negocios se cede en arrendamiento a otra empresa, normalmente sólo servirá a las actividades de esa empresa y no a las del arrendador; por lo general, el establecimiento permanente del arrendador dejará de existir, salvo que continúe realizando actividades empresariales propias a través del lugar fijo de negocios.²⁵³

Una obra de construcción, instalación montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses. Cualquiera de tales actividades que no cumpla esa condición no es un establecimiento permanente, incluso si comprende una instalación como, por ejemplo, una oficina o un taller en el sentido del apartado 2 del artículo 5 del M.C. O.C.D.E., asociada a la actividad de construcción. El límite de los doce meses ha dado lugar al *teatry shopping*; en ocasiones las empresas, como contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o dedicados a actividades relacionadas con la exploración o la explotación de la plataforma continental, fraccionan los

²⁵³ GARCÍA PRATS destaca tres características del establecimiento permanente: a) La dependencia e interconexión del mismo con el concepto de residencia fiscal. La virtualidad del establecimiento permanente aparece subordinada a la predeterminación de la que debe entenderse como empresa residente en el otro Estado Contratante; b) La existencia de un lugar de negocios, de carácter fijo o permanente que se encuentre relacionado con el tercer elemento, por la realización de las actividades de carácter empresarial; y c) La realización de una actividad empresarial en uno de los Estados Contratantes. GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento Permanente*, op.cit., pp. 98-99.

contratos en varias partes, cada una de duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo.²⁵⁴

El apartado 3 limita el alcance de la cláusula de igualdad de trato, con los nacionales de un Estado Contratante, a los apátridas residentes del primer Estado contratante o del otro Estado Contratante. Tal cláusula evita que estas personas sean privilegiadas en un Estado respecto de los nacionales del otro Estado.²⁵⁵

España reserva su posición al objeto de poder gravar a una empresa que tenga un establecimiento permanente en España, aun cuando la duración de la obra de construcción o el proyecto de instalación o montaje no exceda de doce meses, si la actividad de la empresa en España tiene cierto grado de permanencia. Asimismo reserva su derecho a gravar a una empresa como si tuviera un establecimiento permanente en España, cuando dicha empresa realice actividades de vigilancia en España durante más de doce meses en relación con una obra o un proyecto de instalación o montaje que dura igualmente más de doce meses.²⁵⁶

El criterio de establecimiento permanente se utiliza normalmente en los convenios internacionales de doble imposición para establecer si determinada

²⁵⁴ Comentarios al artículo 5, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(5)-6-7.

²⁵⁵ Comentarios al artículo 24, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS OECD-OCDE*. September, 1992, p. C(24)-5.

categoría de renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera, pero este criterio no proporciona por sí mismo una solución completa al problema de la doble imposición de los beneficios empresariales.²⁵⁷ De esta forma el principio, generalmente admitido en los convenios de doble imposición, según el cual una empresa de un Estado no debe ser gravada en el otro Estado a no ser que realice actividades empresariales en ese otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado allí, debe continuar aplicándose.²⁵⁸

Para gravar los beneficios que una empresa extranjera obtiene en un país determinado, las autoridades fiscales de ese país deberán considerar separadamente las diversas fuentes de los beneficios que la empresa obtiene en el mismo y aplicar a cada una de ellas el criterio del establecimiento permanente. El hecho imponible vendrá constituido por la obtención de rentas empresariales o profesionales en territorio nacional por el sujeto pasivo no residente a través de la base fija de negocios en el país de su ubicación.²⁵⁹

Como regla general, la determinación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente, en la medida en que éste representa la situación real de la base fija de negocios, se realiza a través de la contabilidad inicial, debiendo

²⁵⁶ Comentarios al artículo 5, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(5)-17.

²⁵⁷ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)-1.

²⁵⁸ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)-2.

utilizar los valores normales de mercado.²⁶⁰ El término “beneficios” debe entenderse en sentido amplio, saldo favorable entre ingresos y gastos de la explotación de una actividad una vez deducidos los impuestos, y comprende todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa.²⁶¹

Debemos destacar que, en España y en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea, viene siendo habitual que el Estado donde se haya ubicado el establecimiento permanente excluya a éste del ámbito de aplicación de los mecanismos para eliminar la doble imposición internacional. No nos parece admisible que el citado Estado grave al no residente por la renta mundial imputable al establecimiento permanente, equiparando con ello la extensión de la obligación de contribuir de éste al de una filial, porque le niega la aplicación de las técnicas de eliminación de la doble imposición internacional. Este proceder contribuye a originar la yuxtaposición de su impuesto con el del país de la fuente sobre el mismo hecho imponible.²⁶²

El párrafo 1 identifica a los nacionales como sujetos del derecho a no ser discriminados y por ello construye la regla alrededor del sujeto; el párrafo 3

²⁵⁹ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)3-4.

²⁶⁰ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)-8.

²⁶¹ Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, OCDE, op.cit., p. C(7)-21.

²⁶² CALDERÓN CARRERO, J. M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit., p. 296.

dispone que la imposición del establecimiento permanente no debe ser discriminada y por esto da importancia al objeto de la regla.²⁶³

VAN RAAD relaciona lo indicado con el hecho de que la residencia es una circunstancia a la que la mayor parte de los Estados le atribuyen una gran decisión de carácter fiscal. Es una garantía incondicional de no discriminación concedida a los no residentes que extiende a ellos beneficios que lógicamente sólo son apropiados para los residentes.²⁶⁴

Para evitar la discriminación, es preciso que la imposición del establecimiento permanente no sea menos favorablemente impuesta.²⁶⁵ Con el fin de la no discriminación, el Modelo de la O.C.D.E. ha elegido el lugar de constitución como criterio para la nacionalidad de las corporaciones.²⁶⁶

El párrafo 1 requiere que el trato discriminatorio se produzca en las mismas circunstancias, en particular respecto a la residencia. El comentario al

²⁶³ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 232.

²⁶⁴ VAN RAAD, C. *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*, Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb, Congress Florence, 1993, p. 81.

²⁶⁵ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 235.

²⁶⁶ VAN RAAD, C. *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*, Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb, Congress Florence, 1993, p. 82.

párrafo 3 indica que la expresión en las mismas circunstancias se refiere a las circunstancias esencialmente análogas de hecho y de derecho.²⁶⁷

Todo establecimiento permanente debe beneficiarse del mismo trato de que goza una empresa residente. El Modelo extiende el principio de no discriminación también a los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, evitando que sean sometidos a imposición en ese último Estado de manera menos favorable que las empresas del Estado que emite las normas y que realizan las mismas actividades.²⁶⁸ Aquí la comparación, factor determinante para la aplicación de la regla, debe entender que el establecimiento permanente ha de realizar las mismas actividades que la del otro país y en las mismas circunstancias, con independencia de que se trate de empresas individuales o societarias²⁶⁹.

El término “*empresa*”, concepto jurídicamente indeterminado, plantea dudas acerca de si debe extenderse o no a las actividades profesionales. El artículo 3 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. define la expresión “*empresa*

²⁶⁷ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 224.

²⁶⁸ SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*, Revista Técnica Tributaria, 30 Aniversario, Acumulados 1 al 39, 1998, p. 71.

²⁶⁹ Cfr. VAN RAAD, C. *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*, Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIIb, Congress Florence, 1993, p. 85 y ss; y CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 153.

de un Estado contratante” y la expresión “*empresa del otro Estado contratante*”; ambas significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante²⁷⁰. El artículo 24 utiliza ambas expresiones.

El término “*empresa*” aparece en otros lugares del Modelo con diferente tratamiento. DE LA VILLA extiende el concepto de empresa a los profesionales independientes en un sentido amplio, porque usan bases fijas de negocios para realizar sus profesiones²⁷¹. Es particularmente la movilidad internacional de estos mismos profesionales, lo que hace conveniente que el término “*empresa*” deba ser entendido aquí con relación a la definición que desde el punto de vista del Derecho interno se aplica a este término. No obstante se puede dar la circunstancia de que existan todavía toda una serie de países en los que no se defina.²⁷²

Este precepto tiene la misma fuerza obligatoria que si ordenase a los Estados contratantes conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales. Pero

²⁷⁰ Vid. *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit., p. M-6.

²⁷¹ Dice la primera parte del artículo 14 del M.C. O.C.D.E.: “Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicha base fija”. *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit., p. M-22.

²⁷² SOPENA GIL, J. *La Regla de no discriminación en la Imposición Internacional*, op.cit., p. 73.

aunque la cláusula tiene la finalidad esencial de prohibir que un Estado discrimine en contra de los extranjeros, la misma no se opone a que el mismo Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula particular estipulada en un Convenio de Doble Imposición, como, por ejemplo, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes siga el método de contabilidad separada²⁷³, conceda ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros que no aplique a sus propios nacionales.

El comentario 35 del artículo 24 del M.C. O.C.D.E. permite ciertas diferencias, no discriminatorias, en la tributación de los establecimientos permanentes. Estas diferencias apuntan el caso de dividendos retribuidos a establecimientos permanentes que no pueden ser gravados en el país de la fuente. La solución en estos casos pasa por conceder a estos establecimientos permanentes el beneficio del régimen de distribución de dividendos entre sociedades, pero con la exigencia de que limiten su aplicación. Esta limitación exigirá necesariamente que el gravamen de esos dividendos captado por el Estado de la fuente sea el mismo que el que se hubiera aplicado de haber sido obtenidos por un lugar fijo de negocios de una sociedad residente del otro

²⁷³ Dice el artículo 7 apartado 2 del M.C. O.C.D.E. "Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirá a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente. *Vid. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, O.C.D.E.*, op.cit., p. M-12. En el mismo sentido se pronuncia CALDERÓN CARRERO al explicar que la contabilidad separada funciona con una ficción fiscal que considera la unidad jurídica de la base de negocios y configura el beneficio del establecimiento como el que ésta hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares

Estado, o el mismo que resultaría de ser los dividendos directamente captados por esta sociedad.²⁷⁴

Dentro del Derecho Comunitario, en relación a las libertades comunitarias, y para la aplicación correcta del principio de no discriminación fiscal en correspondencia con la tributación del establecimiento permanente, el T.J.C.E. ha dicho: "al denegar a las sucursales y agencias en Francia de compañías de seguros que tienen su domicilio en otro Estado miembro el beneficio del crédito fiscal imputable respecto de los dividendos de sociedades francesas que las sucursales y agencias perciben, el artículo 158 ter del *Code Général des Impôts* no concede a estas sociedades las mismas condiciones que las establecidas por la legislación francesa para las compañías de seguros que tienen su domicilio en otro Estado miembro, esta discriminación constituye una restricción a su libertad de establecimiento, lo cual es contrario a las disposiciones del artículo 52, párrafos primero y segundo, del Tratado CE."²⁷⁵.

condiciones. Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, op.cit., p. 46.

²⁷⁴ Cfr. *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(24)12.

²⁷⁵ Fundamento jurídico 27 de la S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, "*avoir fiscal*" *Comisión/Francia*, Asunto 270/83. En el mismo sentido de que podría dar lugar a incumplimiento del Tratado de Roma el privar al establecimiento permanente de los medios para evitar la doble imposición internacional que un Estado tiene para sus residentes en condiciones similares a las de una base fija de negocios da lugar a una diferencia que ocasiona una discriminación fiscal, *vid.* sentencias T.J.C.E. de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, Asunto 270/83, Rec.p. I-1779; de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, Asunto 204/90, Rec.p. I-249; de 13 julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto C-330/91, Rec.p. I-4017 y ss.; de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services/Staatssecretariat van Financien*, Asunto 1/93, Rec.p. I-1151 y ss., de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, Asunto 279/93, Rec. p. I-225 y ss, y de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Rec. p. 2493.

1.4.- La deducibilidad de los *intereses, cánones, y demás gastos pagados* prevista en el artículo 24 (apartado 4) del M.C. O.C.D.E.

Dice el apartado 4 del artículo 24:

"A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar."

Este párrafo tiende a prevenir una manera propia de discriminación surgida del hecho de que en algunos Estados la deducción de intereses, cánones y otros gastos, se permite sin objeciones cuando el favorecido es un residente, pero queda limitada, incluso prohibida, cuando este último no es residente.

El término "dividendos" significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones de las minas, de las participaciones de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.²⁷⁶

El término "intereses" engloba los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, cláusula de participación en los beneficios del deudor, y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo. También designa los rendimientos de las sumas prestadas que deben incluirse en la categoría de rentas de los capitales mobiliarios -así los intereses no soportan doble imposición económica, es decir, no se gravan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor, y el pago del impuesto que grava los intereses corresponde al beneficiario de los mismos-.²⁷⁷

²⁷⁶ Artículo 10.3, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. M-16.

²⁷⁷ Comentarios al artículo 11, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(11)-1.

El término "cánones" designa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.²⁷⁸

El apartado 4 del artículo 24 dispone que se aplique una cláusula igual de no discriminación a cualquier deuda de una empresa de un Estado Contratante respecto al residente del otro Estado Contratante.²⁷⁹ Su regla define al residente de un Estado Contratante como cualquier persona que, conforme al ordenamiento de ese país, tiene la obligación de pagar impuestos por razón de su domicilio, residencia o centro de intereses vitales. También entra dentro de esta definición el sujeto pasivo residente de ambos Estados. Asimismo, obliga al Estado de la fuente a admitir la deducción de los intereses, remuneraciones y otros gastos, pagados por una empresa residente de ese Estado contratante, a una persona de la misma empresa residente en el otro Estado contratante, con el objeto de determinar los beneficios imponibles de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del primer Estado.²⁸⁰

²⁷⁸ Artículo 12.2, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. M-20.

²⁷⁹ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 244.

En el Modelo de la O.C.D.E., la interpretación del concepto de cánones también comprende igualmente las remuneraciones procedentes de las diferentes formas de explotación de la propiedad intelectual o industrial o de conocimientos secretos no patentados o no patentables. Asimismo se califica de cánones los derechos de arrendamiento de películas cinematográficas para su proyección en salas de espectáculos o en la televisión. Finalmente el M.C. O.C.D.E. recomienda que el tratamiento de estos derechos sea objeto de negociaciones bilaterales de forma que sean considerados como beneficiarios industriales y comerciales.²⁸¹

1.5.- La interpretación del artículo 24 del M.C. O.C.D.E.

En la aplicación del Convenio por un Estado contratante cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese país relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo la legislación fiscal sobre otros cuerpos normativos para la interpretación de los términos no definidos en el Convenio.

²⁸⁰ PILTZ, Detler J. *Ponencia General*. International aspects of thin capitalization. Cahiers de Droit Fiscal International, volumen LXXXIb, p. 265.

²⁸¹ Apuntamos que el concepto de canon dentro del Derecho Administrativo, prestación pecuniaria periódica que grava una concesión gubernamental, no debe confundirse con este último. GONZÁLEZ POVEDA, V. *Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la Doble Imposición en Renta y Patrimonio*, op.cit., p. 742.

Hay dos tipos fundamentales de interpretación: la interpretación auténtica o normativa -aquella en que la norma interpretadora emana del propio sujeto que dictó la norma interpretada- y la interpretación aplicativa -aquella que no da origen a una norma interpretadora, sino que se produce en la fase de aplicación de la regla de Derecho por los órganos, administrativos o jurisdiccionales, a quienes incumbe esta tarea con arreglo al ordenamiento de cada país-. La interpretación aplicativa no se plasma en disposiciones generales o de interpretación, sino que se produce al aplicar a situaciones jurídicas concretas e individualizadas la regla objetiva de Derecho. Se trata de una interpretación que deben realizar día a día los órganos administrativos y jurisdiccionales al tener conocimiento y resolver los asuntos propios de su competencia.²⁸²

Debe tenerse en consideración la necesidad de evitar las discriminaciones perjudiciales. Para ello es necesario estudiar, por una parte, los motivos generales que puedan justificar políticas económicas discriminatorias con fines protectores y por otra parte, los motivos que puedan justificar situaciones discriminatorias individuales para las que no pueda ser invocada la protección de las reglas de no discriminación concretas.²⁸³

²⁸² SAINZ DE BUJANDA, F. *La Interpretación, en Derecho Español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 37/1960, pp. 279, 282-283.

²⁸³ ADONNINO, P. *Ponencia General*. Reglas de no discriminación en la imposición internacional, op.cit., p. 250.

2.- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (M.C. O.N.U.).

En el año 1980 la Organización de las Naciones Unidas (en adelante O.N.U.) publicó el estudio denominado "*Convenio Modelo para Evitar la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Vías de Desarrollo*". Este Modelo de Convención O.N.U., al igual que el de la O.C.D.E., no es aplicable directamente y está estructurado de la misma forma. Tiene como objetivo principal distribuir de la mejor manera la riqueza entre las naciones, y a diferencia del Modelo de la O.C.D.E., se prima más en términos de recaudación a la fuente de riqueza²⁸⁴ que al lugar de residencia, con la intención de nivelar las diferencias que existen entre los países exportadores e importadores de capitales, bienes intangibles y servicios.

El Modelo de la O.N.U. consta de siete capítulos, en los que se distribuyen sus 29 artículos, y la partición de su materia sigue criterios muy similares a la del

²⁸⁴ Este incremento en la recaudación se produce en los siguientes puntos: 1.- En la imposición de la renta del capital extranjero se tendrá en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se gravará sobre una base neta; 2.- la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones, y 3.- tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que

Modelo de la O.C.D.E., ya que los Capítulos I Ámbito de la Convención, II Definiciones, III Tributación de los ingresos, IV Tributación del capital, V Métodos para eliminar la doble tributación y VII Cláusulas finales, contienen los mismos artículos y se refieren a las mismas situaciones, aunque existen diferencias de enfoque cuando se tratan ciertos conceptos. En el Capítulo VI no se contempla el artículo referente a la Extensión Territorial²⁸⁵. No hay pues una transposición automática del contenido del Modelo de la O.C.D.E.²⁸⁶

El concepto de establecimiento permanente queda recogido en todos sus principios en el artículo 5, como condición para gravar los rendimientos empresariales transnacionales por el M.C. O.N.U., lo que convierte al mismo en un principio de tributación internacional que generalmente es aceptado para la resolución de controversias y la distribución de competencias tributarias sobre las rentas internacionales. Este principio aparece confirmado por la inclusión del principio de no discriminación (artículo 24) que reproduce el contenido del M.C. O.C.D.E., convirtiéndose igualmente en un criterio delimitador de la tributación equitativa en el ámbito internacional.²⁸⁷

aporte el capital. *Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*. Naciones Unidas, Nueva York, 1980, p. 5.

²⁸⁵ Vid. *Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, op.cit., p. 19 y sigs.

²⁸⁶ GARCÍA PRATS, F.A. *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas*, Revista Iberoamericana de Derecho Financiero y Tributario, Edersa, Madrid, 1996, p. 60.

²⁸⁷ Vid. *Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, op.cit., p. 208 y sigs. Asimismo ver: GARCÍA PRATS, F.A.

Los cambios en la economía mundial, abierta hacia una mayor internacionalización con la liberalización mundial del comercio y el surgimiento de nuevas técnicas empresariales y formas organizativas, traerán consigo la necesidad de actualizar el M.C. O.N.U.²⁸⁸, para impedir específicamente la doble imposición en la esfera internacional y la discriminación entre los contribuyentes ofreciéndoles a éstos un marco jurídico-fiscal igual para todos, en el que puedan efectuar sus operaciones internacionales.

El propio Comité Fiscal ha reconocido, en los estudios llevados a cabo en el seno de la O.N.U., el grado de desarrollo superior del M.C. O.C.D.E. de entre todos los analizados por esta organización. Pero la existencia del M.C. O.N.U queda justificada, como hemos apuntado, en la existencia de los desequilibrios que se manifiestan entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Y esto explica a su vez la considerable diferencia que podemos observar respecto del artículo 4 del M.C. O.C.D.E. cuando en este Modelo la regla se decanta por el principio de la fuente, dado que ello supone considerar residentes a efectos fiscales a todas las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en ese

Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas, op.cit., p. 61.

²⁸⁸ GARCÍA PRATS, F.A. *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas, op.cit., p. 62.*

mismo Estado o bien, por el patrimonio situado en el mismo. Esto beneficia en la práctica a los países en vías de desarrollo.

El concepto de establecimiento permanente en el M.C. O.N.U. es el "local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa." Incluso los países del Pacto Andino, remisos a aceptar este principio como condición necesaria para ejercer la jurisdicción tributaria por parte del Estado de la fuente, lo han incluido en los Convenios de Doble Imposición firmados con terceros países.²⁸⁹

El principio de no discriminación en el M.C. O.N.U. reproduce el artículo 24 del M.C. O.C.D.E., inclusive sus comentarios, por lo que remitimos al lector al apartado 1 de este capítulo. Este principio se encuentra aceptado por todos los Estados miembros de la O.N.U.

3.- Modelo de Tratado Fiscal sobre la Renta de los Estados Unidos de América (M.C. EE.UU.).

Siendo la potencia económica que es y teniendo la importancia con que cuenta en el ámbito internacional, los Estados Unidos de América han

²⁸⁹ Vid. artículo 5 *Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, op.cit., p. 21.

desarrollado un modelo propio, adecuado a su Derecho²⁹⁰, el "*1981 Draft U.S. Model Income Tax Treaty*"²⁹¹, para celebrar los Tratados de Doble Imposición que, evidentemente, tratan de aplicar en todas las negociaciones de tratados que en materia impositiva llevan a cabo con otros países.

Este modelo que fue aprobado en 1981 contiene 29 artículos, y cuenta con una estructura fijada no por capítulos sino sobre la base de artículos consecutivos. En los primeros 15 artículos se respetan los conceptos de los Modelos de la O.C.D.E. y O.N.U.; sin embargo, el artículo 16 contiene las limitaciones de beneficios para la aplicación del Convenio, en lugar del concepto de honorarios de consejo. El resto de su articulado, artículos 17 a 29, se refiere a los mismos conceptos que recoge el Modelo de la O.N.U., y, al igual que en éste, tampoco se incluye el artículo referente a la Extensión Territorial del Modelo de la O.C.D.E.

Este modelo de tratado es en términos generales substancialmente más complejo que aquellos que se han negociado observando la estructura de los

²⁹⁰ El Derecho de los Estados Unidos de América, que sigue el modelo del "*commom law*" (cuerpo jurídico compuesto por todas las decisiones pasadas) tiene su base en tres principios fundamentales: el respeto del precedente judicial, la intervención del jurado para solucionar litigios y la supremacía del derecho estadounidense. Concepto este último trascendente para comprender mejor el *Model Income Tax Treaty*. Sobre el Derecho de los Estados Unidos de América y su naturaleza consultar: POSIN, D.Q. *Federal Income Taxation fo Individuals*. Fifth Edition. West Group. Minnesota, 2001; TUNC, A y TUNC, S. *El Derecho de los Estados Unidos de América*. Instituto de Derecho Comparado. Universidad Nacional Autónoma de México, 1957, pp. 212-231; y RABASA, O. *El Derecho Angloamericano*. Fondo de Cultura Económica, México, 1944.

²⁹¹ Este modelo se encuentra recogido en: VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherland, 1992, pp. 34 Part.III. Apendices-54 Part. III.

convenios propuestos por la O.C.D.E. y la O.N.U., y lo es por la particularidad de sus cláusulas y por resultar ser, en definitiva, un documento hecho a la medida de los intereses de la economía estadounidense.

En los Estados Unidos de América, para la tributación de las rentas mundiales de las personas físicas, se toma en consideración la nacionalidad de éstas, con el sistema *foreign tax credit*²⁹², aunque a estos efectos también se tiene en cuenta la residencia. Tributarán por sus rentas mundiales tanto los residentes, aunque no sean nacionales, como los nacionales, aunque no sean residentes. Está claro que esta forma de tributar puede ocasionar problemas de doble imposición y discriminación fiscal, piénsese en el caso de conexión entre la residencia o el domicilio fiscal y la nacionalidad. El propio artículo 1.3 del M.C. EE.UU. permite la doble imposición siempre y cuando se eliminen los efectos que le sobrevienen²⁹³.

Estados Unidos de América justifica el uso del principio de la nacionalidad con la teoría del beneficio, en el sentido de que los ciudadanos de Estados Unidos de América gozan de la protección de su país en todas las partes

²⁹² *Foreign Tax Credit* es un método de imposición de contribuciones que consiste en que las sociedades nacionales, los ciudadanos de los Estados Unidos y sobre la base de reciprocidad, los extranjeros residentes pueden, si quieren, imputar o deducir los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero. *Cfr. International Tax Glossary*, op.cit. 1988, p. 62.

²⁹³ Artículo 1.3. "Not any provision of the Convention except paragraph 4, a Contracting State may tax its residents (as determined under Article (Residence), and by reason of citizenship may tax its citizens, as if the Convention had not come into effect. For this purpose, the term citizen shall include a former citizen whose loss of citizenship had as one of its principal purposes the avoidance of income

del mundo como contraprestación a su deber de pagar impuestos.²⁹⁴ Entendemos que, de conformidad con el artículo 3, inciso f, los beneficios del modelo de convenio no incluyen a Puerto Rico, Islas Vírgenes, Isla Guam y cualquier otra posesión o territorio de los Estados Unidos de América que no sea el que se encuentra situado entre México y Canadá²⁹⁵.

La distribución de competencias fiscales entre las partes se limita a gravar una renta en virtud de la residencia, siguiendo a este respecto los criterios del M.C. O.C.D.E. que se encuentran enunciados en el párrafo 1 del artículo 4. Sin embargo, los ciudadanos de los Estados Unidos de América y extranjeros con residencia permanente en ese país se considerarán residentes cuando tengan una presencia sustancial o cuando tengan una vivienda permanente o un centro de intereses vitales²⁹⁶.

tax, but only for a period of ten years following such loss." VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit., p. 34-Part III. Apendices.

²⁹⁴ CALDERÓN CARRERO nos cuenta que es el Tribunal Supremo estadounidense quien en el caso *leading case Cook v. Tait* (1924) motivó el gravamen sobre un nacional residente en México como la contraprestación de éste hacia los Estados Unidos de América por la protección en cualquier parte del mundo y su derecho a volver a entrar al país. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, op.cit., p. 35, y LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, op.cit., pp. 85-86., quien a su vez cita a KRAUSE, H.W. *Derecho tributario. Parte General* (Traducción de P. Yebra Martul-Ortega y M. Izquierdo Macías-Picavea.) Edersa, Madrid, 1978, p. 117.

²⁹⁵ "Artículo 3... (f) the term United States, means the United States of América, but does not include Puerto Rico, the Virgin Islands, Guam, or any other United States possession or territory." VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit. p. 35-Part III. Apendices.

²⁹⁶ Artículo 4 - Residence...2. "Where by reason of the provisions on paragraph 1, an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows: a) he shall be deemed to be resident of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident of the State with which his personal and economic relations are closer (center of vital interests);" VOGEL, K.;

El sujeto pasivo puede elegir entre imputar o deducir los impuestos extranjeros. Esta medida es anual y no compromete para años posteriores. Si se escoge el sistema de imputación, todos los gravámenes foráneos atribuibles serán imputados, permitiéndose la deducción de los no imputables. Se acepta, por medio de la imputación indirecta a las sociedades nacionales, atribuir los impuestos pagados por sus filiales o filiales extranjeras cuando los dividendos son recibidos por la sociedad de los Estados Unidos de América. Asimismo se permite dicha atribución si lo que se recibe no son dividendos sino *royalties*,²⁹⁷ siempre que la sociedad estadounidense tenga la posesión sobre la filial extranjera. De igual manera se realiza la imputación en el año fiscal estadounidense cuando el impuesto extranjero es devengado. Si se trata de imputación indirecta, ésta tendrá lugar en el año en el cual la sociedad nacional matriz reciba los *royalties*. Si la imputación se produce cuando un impuesto

SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit., p. 36-Part III. Apendices.

²⁹⁷ Los *Royalties* son rentas, regalías o cánones, de conformidad con el artículo 12.2 del M.C. EE.UU, y se consideran como tales lo pagos por prestación de asistencia técnica, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esta naturaleza, tales como derechos de autor, películas, patentes, marcas, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, equipos industriales, comerciales o científicos. Asimismo incluye las ganancias derivadas de la enajenación de bienes y derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos. No incluye películas, cintas, y sus medios de reproducción. *Vid.* VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit., pp. 42-43-Part III. Apendices, y *Cfr.* POSIN, D. Q. *Federal Income Taxation of Individuals*. Fifth Edition, Hornbook Series., West Group, Minnesota, United States of America, 2000, pp. 106-107.

En el Derecho Fiscal Internacional los *royalties* incluyen las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. *Cfr.* *International Tax Glossary*, op.cit., p. 215. y POSIN, D. Q. *Federal Income Taxation of Individuals*. Fifth Edition. Hornbook Series, West Group, Minnesota, United States of America, 2000, p. 106.

extranjero se devenga y el importe del impuesto después abonado es distinto, habrá que cambiar la imputación. El importe del impuesto cargado ha de ser igual al importe del impuesto devengado. Si el sujeto pasivo recibe un reintegro relativo al impuesto previamente abonado, habrá que corregir también la imputación. Finalmente, los requisitos administrativos para solicitar la imputación son la evidencia del pago o devengo del impuesto extranjero mediante un recibo.²⁹⁸

En este particular modelo se incluyen conceptos como el impuesto sobre sucursales²⁹⁹ o las limitaciones a los beneficios del Convenio³⁰⁰, debiendo señalarse con detalle a qué personas les va a ser aplicado el Convenio y en

²⁹⁸ Cfr. ABRIL ABADÍN, E. *Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 164-166.

²⁹⁹ Artículo 11.6. "A contracting State may not impose any tax on interest paid by a resident of the other Contracting State, except insofar as: (a) the interest is paid to a resident of the first-mentioned State." VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit, p. 42 Part III. Apendices.

³⁰⁰ Artículo 16- Limitation on benefits.

"A person (other than an individual) which is a resident of a Contracting State shall not be entitled under this Convention to relief from taxation in the other Contracting State unless: a) more than 75 per cent of the beneficial interest in such person is owned, directly or indirectly, by one more individual residents of the first-mentioned Contracting State; and b) the income of such person is not used in substantial part, directly or indirectly, to meet liabilities (including liabilities for interest or royalties) to persons who are residents of States other than a Contracting State and who are not citizens of the United States.

For the purposes of subparagraph (a), a company that has substantial trading in its stock on a recognized exchange in a Contracting State is presumed to be owned by individual residents of that Contracting State.

2. Paragraph 1 shall not apply if it is determined that the acquisition or maintenance of such person and the conduct of its operations did not have as a principal purpose obtaining benefits under the Convention.

3. Any relief from tax provided by a Contracting State to a resident of the other Contracting State under the Convention shall be inapplicable to the extent that, under the law in force in that other state, the income to which the relief relates bears significantly lower tax than similar income arising within that other State derived by resident of that other State." VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit., p. 45-Part III. Apendices.

función a qué rentas. Con ello se intenta evitar que se utilicen sociedades pantalla para beneficiarse del Convenio, lo que comúnmente se denomina *treaty shopping*. Estas situaciones tan particulares son debidas a que los Estados Unidos de América gravan sobre la base de los principios de ciudadanía y de renta mundial, por lo que su modelo tiende a incluir en la medida de lo posible estos conceptos.

En relación con el M.C. O.C.D.E., los Estados Unidos de América consideran que las actividades empresariales, referidas en la letra b) del párrafo 21 del Comentario del artículo 1 del M.C. O.C.D.E., deben excluir la realización y gestión de inversiones, con excepción de las actividades bancarias y de seguro realizadas por sociedades bancarias o aseguradoras. De no incluir esta salvedad, un residente de un país tercero podría originar una situación clásica de utilización indebida de convenios mediante el establecimiento de sociedades de tránsito o de una sociedad personal de inversión, y argumentar acto seguido que la sociedad efectúa operaciones empresariales sustantivas y que la renta respecto de la que se reclaman los beneficios está relacionada con las operaciones empresariales.

Estados Unidos de América formula una reserva al apartado 1 del artículo 7 del M.C. O.C.D.E., en la aplicación del Convenio a los impuestos exigibles por las subdivisiones políticas y entidades locales³⁰¹. Se reserva el derecho a tratar

³⁰¹ Comentarios al artículo 2, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(2)-3.

los rendimientos derivados del uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional, conforme al artículo 8, y los derivados del transporte marítimo y aéreo. Se reserva el derecho a no extender en sus convenios bilaterales el ámbito de aplicación del ordenamiento del M.C. EE.UU. al transporte por aguas interiores. Esto último obedece a los distintos intereses que existen dentro de los ordenamientos de los Estados federales.³⁰²

Estados Unidos de América señala que puede haber formas razonables de abordar casos de subcapitalización distinta, o de abordar el cambio de la naturaleza del instrumento financiero de deuda a capital y el carácter del pago, de interés a dividendo. Así, cuando sea oportuno, el carácter del instrumento -deuda- y el carácter del pago -interés- pueden mantenerse, pero el Estado con derecho de gravamen tiene la facultad de definir la deducción de los intereses pagados, deducción que de otra forma habría de admitirse para determinar la renta neta del deudor.³⁰³

También se reserva el derecho a negar a los accionistas de sociedades en régimen de transparencia fiscal el derecho al tipo correspondiente a los dividendos que proceden de inversiones directas, aun cuando les corresponda con arreglo al porcentaje de su participación. Se reserva el derecho a exaccionar su

³⁰² Comentarios al artículo 7, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(7)-24.

impuesto de sucursales sobre las rentas de una sociedad que sean atribuibles a un establecimiento permanente situado en este país -a esta operación se la conoce como *Branch Tax*.³⁰⁴ Se reserva igualmente el derecho a exigir su impuesto sobre las ganancias acumuladas y sobre las sociedades personales de tenencia de valores, con el fin de impedir la evasión fiscal.³⁰⁵

Como otra novedad, establece que no podrán someterse a imposición, a diferencia del M.C. O.C.D.E., las rentas que obtengan los artistas, deportistas, actores de teatro, radio, cine, televisión, músicos, si la cuantía recibida no excede de 20,000 mil dólares o su equivalente en otra moneda legal³⁰⁶, pero mantiene la cláusula antielusoria del M.C. O.C.D.E.

³⁰³ Vid. article 11 VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit., p. 41-Part III. Apendices.

³⁰⁴ Se trata de un impuesto que grava a las sucursales estadounidenses de empresas extranjeras. Su finalidad es gravar con el 30 por ciento los beneficios estimados obtenidos, a través de las sucursales estadounidenses, por sociedades extranjeras. Este gravamen se exige con independencia del impuesto que grava el beneficio de la sucursal y tiene como finalidad atemperar la diferencia de tributación que de otro modo existiría entre los dividendos que recibe la sociedad de su filial y los beneficios obtenidos por una sociedad por medio de una sucursal. No se exige cuando el beneficio de la sucursal se reinvierte en los Estados Unidos de América. EGUINOVA, M. *El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos*. Impuestos II/1990, p. 1309.

³⁰⁵ Comentarios al artículo 10, *MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, O.C.D.E., op.cit., p. C(10)-20-21.

³⁰⁶ Artículo 17 - Artists and athletes. "1. Notwithstanding the provisions of Article 14 (Independent personal services) and 15 (Dependent personal services), income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as an athlete, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State, except where the amount of the gross receipts derived by such entertainer or athlete, including expenses reimbursed to him or borne on his behalf, from such activities does not exceed twenty thousand United States dollars (\$20.000) or its equivalent in ... for the taxable year concerned." VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*, op.cit., p. 45-Part III-Apendices.

El caso estadounidense es importante por sus particularidades. Pero esta singular relevancia acrecienta la complicación de su estudio cuando además se recoge en el propio M.C. EE.UU., la disposición de que los tratados internacionales tienen la misma fuerza que el Derecho interno: se trata de la cláusula de supremacía contenida en la Constitución de los Estados Unidos de América,³⁰⁷ de forma que una ley interna posterior puede modificar, en lo concerniente a este país, lo establecido en un convenio internacional firmado por él mismo. Si una ley posterior del Congreso recogiera expresamente la afectación que por dicho tratado se hubiera ejercido sobre lo dispuesto en dicha norma, el tratado internacional podría ser inaplicable o excepcionado por la norma en cuestión. No obstante, esta práctica de *treaty overriding*³⁰⁸ viene experimentando un cierto desuso, ante las denuncias de violación del Derecho Internacional que varios Estados han formulado en relación con la misma, volviéndose finalmente a recuperar la aplicación prioritaria de lo previsto en los Convenios de Doble Imposición para la generalidad de los casos.³⁰⁹

III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO TERCERO.

³⁰⁷ Dice el párrafo segundo del Artículo VI: "Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado." *Vid. Constitución de los Estados Unidos de América*, aprobada por la Convención el 17 de septiembre de 1787.

³⁰⁸ *Theaty override* significa que como regla general la legislación interna prevalece sobre las disposiciones del tratado cuando entran en conflicto. *Cfr. International Tax Glossary*, op.cit., p. 260.

³⁰⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, op.cit., pp. 44-45.

1^a.- En materia fiscal internacional están prohibidas las discriminaciones por razón de nacionalidad. Los nacionales de un Estado "A" no pueden recibir en otro Estado "B" un trato desigual que el aplicado a los nacionales de este último Estado, si se encuentran en las mismas condiciones, especialmente por razón de residencia, por ello los dos elementos principales que hay que atender son la nacionalidad y la comparación entre las condiciones.

2^a.- Para invocar la aplicación del artículo 24 (no discriminación) no constituye requisito que el contribuyente sea residente de alguno de los dos Estados suscriptores del Convenio de Doble Imposición. El párrafo primero establece una condición de reciprocidad para poner en práctica el convenio. La aplicación no se limita únicamente a los nacionales residentes de un Estado contratante sino que se extiende a todos los nacionales de cada uno de los Estados, sea residente o no residente en un Estado contratante.

La aplicación de la cláusula de no discriminación queda condicionada a las demás disposiciones del Convenio de Doble Imposición, es decir, sólo cubre discriminaciones por razón de nacionalidad, mas no las discriminaciones por razón del lugar donde se efectúa la inversión. Aunque el artículo 24.3 del M.C. O.C.D.E. establece la no discriminación por razón de residencia, esta se refiere a las personas jurídicas (establecimiento permanente) y no físicas.

3ª.- La cláusula de no discriminación garantiza la libre competencia entre las empresas con establecimientos permanentes en diferentes Estados, toda vez que las sociedades son libres para establecerse donde estimen más conveniente a sus intereses. Lo anterior ocasiona una competencia entre los países para captar inversiones. Así la diferencia de tipos impositivos, que puede haber en los Estados miembros, puede afectar a la localización de las empresas y puede atentar a la eficiencia en la localización de los factores productivos, pero no integra una discriminación en términos del M.C. O.C.D.E.

4ª.- Son cuatro los supuestos de no discriminación que contiene el artículo 24 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: 1) Los extranjeros no pueden recibir un tratamiento fiscal más oneroso que aquel que reciben los nacionales de un Estado; 2) El establecimiento permanente de un no residente debe ser sometido a un trato fiscal igual al que se da a las empresas nacionales; 3) Los pagos por intereses, cánones o gastos realizados por una empresa de un Estado a una persona residente en el otro Estado deben admitirse como fiscalmente deducibles, a efectos de la determinación del beneficio, en las mismas condiciones que los pagos hechos por los residentes de aquél, y 4) Las filiales de sociedades extranjeras deben ser sometidas a un trato fiscal similar al que reciben las sociedades del Estado donde éstas están constituidas.

5^a.-Los Modelos de Convenio O.N.U. y EE.UU. son instrumentos únicos que se aplican en concretas ocasiones. Los Estados no los siguen en forma específica al suscribir Tratados de Doble Imposición. Sólo los Estados Unidos de América utilizan e imponen el suyo para negociar acuerdos fiscales con otros países.

La existencia del M.C. O.N.U. queda justificada por la existencia de desequilibrios entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Este modelo se decanta por el principio de la fuente, dado que ello supone considerar para efectos fiscales a todas la personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en ese mismo Estado o bien, por el patrimonio localizado en el mismo. Esto beneficia a los países en vías de desarrollo.

Este modelo de convenio reproduce el contenido de la cláusula de no discriminación prevista en el M.C. O.C.D.E. convirtiéndose en un criterio delimitador de la tributación igualitaria en el ámbito internacional.

En el M.C. EE.UU. la nacionalidad es la que se toma en consideración para la tributación de las rentas mundiales de las personas físicas. Tributarán tanto los residentes, aunque no sean nacionales, como los nacionales, aunque no sean residentes. El propio modelo permite la doble imposición siempre y cuando se supriman los efectos que le sobrevienen.

La cláusula de no discriminación la incluyen en sus tratados de doble imposición con otros Estados con sus matices, toda vez que la manera de tributar en los Estados Unidos de América, sistema *foreign tax credit*, puede ocasionar problemas de discriminación fiscal. Lo que se contiene en el M.C. EE.UU. son disposiciones para evitar los efectos de la discriminación fiscal.

PARTE TERCERA

**LA CONFIGURACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA NO
DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA**

CAPÍTULO CUARTO

IGUALDAD Y DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO COMUNITARIO

I.- INTRODUCCIÓN. II.- IGUALDAD Y DISCRIMINACIÓN. 1.- Igualdad fiscal y no discriminación. 2.- Armonización fiscal y no discriminación. 3.- La igualdad como derecho fundamental y la no discriminación. 4.- No discriminación fiscal. III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO CUARTO.

I.- INTRODUCCIÓN.

La Comunidad Europea tiene personalidad jurídica en el campo internacional y en el ámbito de cada uno de los Estados miembros. Nace con dos objetivos trascendentes: el progreso económico y social de los países y la salvaguarda de la paz y de la libertad. Su acción se proyecta sobre el aseguramiento de las denominadas libertades fundamentales: libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

En 1985 la Comunidad Europea acometió un proyecto tan ambicioso como necesario: la creación de un mercado único europeo. Aunque no faltaron dificultades y obstáculos en cuanto a la fiscalidad comunitaria³¹⁰, el proyecto se hizo realidad como estaba previsto el primero de enero de 1993. Resultados visibles podían apreciarse en la supresión de las fronteras fiscales³¹¹ y del control de mercancías en los pasos fronterizos entre los Estados miembros. Este avance sólo ha sido posible gracias a las decisiones que desde 1989 se adoptaron con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Sobre Consumos Específicos y a la intervención del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sancionando las discriminaciones por razones fiscales a través de interpretaciones de preceptos del Tratado de CE³¹².

³¹⁰ La Fiscalidad Comunitaria ha sido definida por la doctrina como un “sistema de normas europeas de carácter fiscal que tienen una incidencia sobre la estructura y la evolución de las fiscalidades nacionales de los Estados miembros a fin de alcanzar los objetivos de la construcción europea”. DIBOUT. *Fiscalité et construction européenne: un paysage contrasté*. Revue des Affaires Européennes, 1995, 2.5. Citado por HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5. Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, pp. 68-69.

³¹¹ El concepto frontera, en el campo del Derecho comunitario, es más amplio que el de barrera aduanera. Este se refiere a las barreras físicas y técnicas, diferentes de las fiscales. El Libro Blanco de la Comisión enuncia tres requisitos para lograr un mercado interno: 1) La supresión de las barreras físicas como las formalidades de policía y de aduana en las fronteras intracomunitarias; 2) La eliminación de las barreras técnicas, en concreto, la aproximación de las normas nacionales en materia de sanidad, seguridad, defensa de consumidores, y protección del medio ambiente, y 3) La abolición de las fronteras fiscales, constituyendo las barreras fiscales una prueba de la diversidad de normas tributarias en cada una de las naciones comunitarias. Cfr. HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 91.

³¹² El T.J.C.E., desde hace más de treinta y cinco años, ha afirmado que el Derecho Comunitario es directamente aplicable en contra de los impuestos con efecto equivalente a los derechos de aduana y a la imposición interna discriminatoria o proteccionista. Cfr. por todas S.S.T.J.C.E. de 5 de febrero de 1963, *Van Gend and Loos*, asunto C-26/62, Rep. 1963, I-3; de 16 de junio de 1966, *Lutticke*, asunto C-57/65,

El nuevo sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante I.V.A.)³¹³ que evita el control fronterizo, ofrece importantes ventajas al empresario y al consumidor. Las empresas pueden comprar, vender e invertir en todos los Estados miembros sin someterse a comprobaciones o formalidades al cruzar fronteras interiores. Los ciudadanos, por su parte, pueden adquirir lo que

Rep. 1966, I-293; de 19 de junio de 1973, *Capolongo*, asunto C-77/72, Rep. 1973, I-611; y de 27 de febrero de 1980, *Comisión & Irlanda*, asunto C-54/79, Rep. 1980, I-481.

³¹³ El Consejo CEE dictó la decisión 70/243, de 20 de abril de 1970, modificada por la decisión 94/728, cuyos efectos se proyectaron hasta 1975, en ella se eliminaron las contribuciones financieras de los Estados miembros y en su lugar se ha otorgado unos recursos propios, de conformidad con el artículo 269 del Tratado de la Comunidad Europea (antiguo artículo 201): "Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios. El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones relativas al sistema de recursos propios de la Comunidad, recomendando a los Estados miembros su adopción de conformidad con sus respectivas normas constitucionales."

Posteriormente se incorporó a estos recursos un porcentaje de la recaudación del I.V.A.

El IVA es recaudado por los países miembros y transferido a la Comunidad. Lo anterior no crea un tributo comunitario autónomo, sólo asegura el gasto de las instituciones comunitarias para que cumplan sus trabajos. Lo anterior es perfectamente admisible, toda vez que lo contrario obligaría a negociar continuamente la financiación del aparato burocrático comunitario. Por el contrario, hay autores que opinan que sí estamos ante un tributo comunitario autónomo y por ello no debería estar en el presupuesto nacional, ya que los Estados comunitarios participan como sustitutos del impuesto. *Vid. RODRÍGUEZ MONTAÑEZ Concepto y naturaleza del recurso comunitario IVA*. Impuestos, Tomo I, Madrid, 1987, p. 833.

El I.V.A. comunitario representa la principal fuente de financiación, pero los actuales ingresos por I.V.A. no son realmente recursos propios en la medida en que no hay ninguna relación directa entre la recaudación efectiva y su entrega a la Comunidad. Los ingresos por I.V.A. se parecen más a una contribución financiera nacional, lo cual queda refrendado por el hecho de que estos ingresos aparecen en los Presupuestos nacionales como una transferencia a la Comunidad.

El sistema I.V.A. se concretó en la Primera Directiva de armonización. El artículo segundo establece que el principio del sistema común I.V.A. se basa en adaptar al intercambio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo proporcional al precio de los bienes y de los servicios sea cual fuere el número de operaciones que se realicen en el campo de producción y distribución anterior a la fase de consumo. En cada transacción el I.V.A. se liquidará sobre el precio del bien o servicio gravado, y al tipo impositivo que corresponda a dicho bien o servicio, admitiéndose la deducción de las cuotas de I.V.A. soportadas directamente en la adquisición de los diversos elementos integrantes de precio. *Cfr. CASADO OLLERO, G. El I.V.A. en los negocios internacionales*. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, número 20, 1996, p. 25. FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Civitas, Madrid, 1988, p. 306; y RODRÍGUEZ MONTAÑEZ. *Concepto y naturaleza del recurso comunitario IVA*. Impuestos, Tomo I, Madrid, 1987, p. 833.

deseen en todos los Estados miembros sin sufrir controles ni pagar impuestos en las fronteras.

Este nuevo modelo de mercado interior constituye el punto central de la hoy llamada Unión Europea³¹⁴. Los Estados miembros han agrupado en un espacio único los pilares de este mercado comunitario: la libre circulación de mercancías, de personas, capitales, servicios y libertad de establecimiento. A este libre mercado hay que sumarle, a nuestro juicio, otros dos principios que sólo se aplican en ese ámbito: el principio de libre competencia y el principio de no discriminación, enunciados que prevé el Tratado de la Comunidad Europea.

Dentro de este mercado la fiscalidad directa³¹⁵, y en particular el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante I.R.P.F.), adquiere una importancia relevante en la libre circulación de personas. El derecho de todos los

³¹⁴ La actual Unión Europea ha pasado por diversas fases, a través de las cuales se ha ido autorreformando, con crisis, con retrocesos a veces, pero afianzando paulatinamente un modelo institucional, aunque, todavía, subsistan disfunciones (como el denominado déficit democrático). La actual situación de la Unión Europea es una etapa que responde a las concretas circunstancias históricas del momento, y que le imponen desarrollos hacia un grado de más fuerte integración en lo político, en lo económico y en lo monetario. Cfr. DUQUE DOMÍNGUEZ, J.F. *Caracterización institucional del Mercosur: finalidades y estructuras al servicio de una comunidad económica jurídica y cultural*. AA.VV. Mercosur y La Unión Europea: Dos Modelos de Integración Económica. Coordinado por L.A. Velasco San Pedro, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 28.

³¹⁵ En el sector directo de la imposición fiscal, exactamente en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas está realizando una armonización (de segundo grado) gracias a la relación entre la no discriminación fiscal y la libre circulación de personas, capitales y la libertad de establecimiento.

Al pronunciarse sobre la fiscalidad directa el Tribunal de Luxemburgo ha dicho que ésta es competencia directa de los Estados miembros, los cuales deberán ejercerla respetando el Derecho comunitario, y abstenerse de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad. Ver S.S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec.p.I-225, apartados 21 y 26; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p.I-2493, apartado 16, y de 27 de junio de 1996, *Asscher*, C-107/94, Rec.p. I-3089, apartado 36.

ciudadanos a la igualdad de trato se proyecta sobre una protección basada en las diferencias de trato por razón de nacionalidad abarcando todas las posibilidades de discriminación que en aplicación de otros criterios de diferenciación lleven al mismo resultado³¹⁶. Como ejemplo tenemos las condiciones laborales, que han sido reguladas de manera global en el Reglamento del Consejo 1612/1968 de 15 de octubre, que garantiza la libre movilidad espacial y profesional, así como un grado mínimo de integración social en el lugar elegido para trabajar. Además, exige que los trabajadores nacionales de un Estado miembro tengan en el territorio de cualquier otro Estado miembro las mismas ventajas y derechos fiscales que los trabajadores nacionales.³¹⁷ Aquí, precisamente, asoma el núcleo duro del problema de la discriminación fiscal, indisociable, como se podrá ver en este estudio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya competencia conservan todavía los Estados miembros, que se resisten a transferirla a los órganos institucionales de la Comunidad Europea.³¹⁸ La razón

³¹⁶ VANISTENDAEL ha dicho, que la aplicación del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad a la legislación de los Estados miembros en materia de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto Sobre Sociedades puede producir la mayor reforma tributaria de los Estados miembros, afirmación que compartimos, pues la influencia de esta doctrina sobre el Derecho Fiscal Internacional es notoria, principalmente en la Unión Europea, toda vez que la mayoría de los países europeos son socios de la O.C.D.E. y siguen el Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio para resolver los problemas sobre doble imposición jurídica. Citado por MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos 3 fiscales, Edersa, Madrid, 2000, pp. 11-12.

³¹⁷ MORIENTES JIMÉNEZ, M.T. *La tributación de los no residentes en el I.R.P.F. tras la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993. (Comentarios a la S.T.J.C.E. 14 febrero 1995)*, Quincena Fiscal 14/1995, p. 16

³¹⁸ Al respecto véanse las S.S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. pág. I-225, apartados 21 y 26, y de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/90, Rec.I-2493, apartado 16. Así como las obras de CARBAJO VASCO, D. *La armonización fiscal de la imposición directa en la Comunidad Económica Europea*. Cuadernos de Actualidad, Instituto de Estudios Fiscales, 5/1991, p. 135. y GOERGEM, R. *La Armonización de la Imposición Directa y sus Implicaciones Administrativas*. AA.VV. Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica. Conferencia Técnica del CIAT, Benalmádena, Instituto de Estudios Fiscales, 1992, p. 155. Estos autores coinciden en opinar que el fallo

más contundente para adoptar esta actitud es que la fiscalidad es parte del centro de la soberanía.

En el abanico de libertades comunitarias, la libertad de establecimiento comprende el libre ejercicio de cualquier actividad económica en el espacio de la Unión Europea. En ella se incluyen de forma expresa la creación y dirección de empresas, así como de sociedades mercantiles. La protección de que disfruta la libertad de establecimiento comunitaria en la interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante T.J.C.E.), supera el estricto ámbito de las discriminaciones por razón de la nacionalidad, para pasar a constituir una garantía contra todo tipo de diferencias de trato en aplicación de cualesquiera otros criterios³¹⁹.

de la armonización fiscal directa comunitaria se debe al logro que hay en el terreno de la imposición indirecta, especialmente el I.V.A., además de por otras razones, como la resistencia de los miembros comunitarios a traspasar cuestiones fiscales, toda vez que la fiscalidad constituye el núcleo por excelencia de la soberanía nacional.

Otros autores utilizan el término "soberanía fiscal" para hacer referencia a un poder no sujeto a autoridad superior y facultado para crear y recaudar tributos. Cartou L., citado por DE FRUTOS GÓMEZ, J.M. *Disposiciones Fiscales Nacionales y el artículo 95 del Tratado CEE*, Revista Instituciones Europeas, número 2, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, p. 444.

A mayor abundamiento, el problema de fondo son las limitaciones impuestas -por las Comunidades Europeas- al poder tributario de los Estados miembros, lo cual -en opinión de CASADO OLLERO- es una contradicción, pues el tributo representa una parte de la soberanía que detenta cada país, y es al mismo tiempo un elemento primordial para la realización del mercado comunitario. CASADO OLLERO, G. *El artículo 95 del Tratado CEE y la diferenciación de los tipos de gravamen en el I.V.A.* (Comentario a la Sentencia de 16 de diciembre de 1986, Asunto 200/85), Revista Instituciones Europeas, número 2, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1987, p. 385.

³¹⁹ Vid. SOPENA GIL, J. *La Regla de No Discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, número 39, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1998, p. 75.

Una serie de sentencias del T.J.C.E. ha declarado contrarias a los principios comunitarios, las normas nacionales que no conceden a los trabajadores comunitarios no residentes, asalariados o independientes, las mismas deducciones fiscales aplicables a los trabajadores residentes, siempre y cuando el trabajador no residente no obtenga en su Estado de residencia ingresos suficientes que le permitan aplicar las deducciones familiares y personales³²⁰.

La libre circulación de trabajadores se concibe, en este nuevo marco, como un conjunto de derechos personales de los trabajadores, y queda respaldada por las actuaciones de aquellos en su defensa. Constituye, en último término, un instrumento para alcanzar un objetivo de interés general que ya viene contemplado en la letra c) del artículo 3 del Tratado de la Comunidad Europea: la realización de un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales³²¹.

Desde esta perspectiva de un mercado único y para permitir alcanzar sus objetivos, el artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea se opone también a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la libre prestación de

³²⁰ Vid. por todas S.S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Roland Shumacker*, asunto 279/93, Rec. p.I-225 y ss; de 26 de enero de 1993, *Werner*, asunto 112/91, Rec. p. I-419 y ss; y de 27 de junio de 1996, *Asscher*, asunto C-107/94, Rep. p. I-3089. Sobre estas sentencias tendremos ocasión de estudiarlas más adelante.

³²¹ Vid. S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, Asunto C-350/96 *Clean Car*.

servicios entre los Estados miembros que la prestación de servicios puramente interna en un Estado miembro.³²²

Por último, la Unión Aduanera, como uno de los primeros logros de la Comunidad Europea, pretende asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, con exclusión de cualquier falseamiento de la competencia y de toda discriminación. Es suficiente la potencialidad discriminatoria de una norma nacional, o que obstaculice o puede ser susceptible de obstaculizar la libre circulación de mercancías, para que sea contraria al Derecho Comunitario de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Visto el panorama general, corresponde ahora explicar cómo inciden las anteriores libertades comunitarias en el campo tributario con respecto al principio de igualdad. El distinto trato jurídico dispensado a la obligación real de contribuir - rentas gravadas, limitación de los gastos deducibles, tipos de gravamen distintos-, en correspondencia con la obligación personal de contribuir, plantea el problema de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, principalmente con la admisibilidad o no de discriminaciones fundadas en el criterio de la residencia³²³. Para ello nos valdremos de la valiosa interpretación

³²² Vid. S.T.J.C.E. de 5 de octubre de 1994, *Comisión/Francia*, Asunto C-381/93, Rec.p. I-5145, apartado 17.

que realiza el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, toda vez que las exigencias derivadas del principio de no discriminación fiscal se han ido concretando sucesivamente en la jurisprudencia comunitaria.

II.- IGUALDAD Y DISCRIMINACIÓN.

1.- Igualdad fiscal y no discriminación.

El principio de igualdad, contenido en la mayoría de las Constituciones de los Estados como hemos estudiado al principio de este ensayo, se halla regulado para cualquier situación o relación y recoge, de forma implícita, el principio de no discriminación³²⁴.

³²³ La no admisión del criterio de la residencia fiscal como factor de discriminación tributaria entre nacionales y no nacionales que operan a nivel internacional, exige analizar las consecuencias que se infieren de la interrelación del ordenamiento comunitario con los convenios de doble imposición, y en qué medida esta colisión repercute en el régimen jurídico tributario del principio de no discriminación del ordenamiento comunitario. Cfr. LYONS, T. *Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice*. British Tax Review, 1994, p. 559-569.

³²⁴ Citaremos como ejemplo las siguientes, sin embargo para mayor abundamiento los remitimos al Capítulo Primero de este trabajo:

Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, artículo 3: "Todas las personas son iguales ante la ley.

Los hombre y las mujeres tiene los mismos derechos. El Estado fomenta la realización práctica de la igualdad de derechos de mujeres y hombres y actúa en orden a la remoción de las situaciones de desventaja existentes.

A nadie se podrá perjudicar o beneficiar por razón de su sexo, su origen familiar, su raza, su lengua, su procedencia nacional, su credo o de sus ideas religiosas o políticas. Las minusvalías no podrán constituir causa de discriminación para nadie."

Ley Constitucional Federal de Austria, artículo 7.1: "Todos los ciudadanos federales son iguales ante la ley. No se admitirán privilegios por nacimiento, sexo, estado, clase, ni confesión."

La Constitución Coordinada de Bélgica, artículo 10: "No existirá en el Estado ninguna distinción estamental. Los belgas son iguales ante la ley; únicamente ellos serán admisibles a los cargos civiles y militares, salvo las excepciones que puedan establecerse mediante una ley para casos particulares."

Artículo 11: " El disfrute de los derechos y libertades reconocidos a los belgas, deberá ser asegurado sin discriminación. Con este fin las leyes y decretos garantizarán especialmente los derechos y libertades de las minorías ideológicas y filosóficas."

El principio de igualdad es uno de los principios fundamentales del Derecho. Y es un presupuesto jurídico para lograr una eficacia general en el ejercicio de todos los derechos reconocidos mundialmente.

El principio de igualdad fiscal exige la igualdad de tratamiento en la ley y en la aplicación de la ley a todos los sujetos contribuyentes sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existen entre

Constitución Española, artículo 14: "Son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social."

Constitución del Reino de los Países Bajos, artículo 1: "Todos aquéllos que se hallen en los Países Bajos serán tratados de manera igual en las mismas circunstancias. No se permitirá ninguna discriminación fundada sobre la religión, las convicciones personales, las opiniones políticas, la raza, el sexo o cualquier otro motivo."

Constitución de la República Italiana, artículo 3: "Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas, de condiciones personales y sociales." *Vid. Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, pp. 36, 88, 160, 213, 365, y 423 respectivamente.

Dentro del continente Americano tenemos:

Constitución de la Nación Argentina, artículo 16: "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales, ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos, sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas." Universidad Nacional Autónoma de México- Fondo de Cultura Económica, México, 1994, p. 9.

Constitución de la República Federativa de Brasil, artículo 5: "Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaleza, garantizándose a los brasileños y los extranjeros residentes en el País la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la propiedad,..." Universidad Nacional Autónoma de México- Fondo de Cultura Económica, México, 1994, p. 8.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 1: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece."

Artículo 3:...II...c) Contribuirá a la mejor convivencia humana, tanto, por los elementos que aporte a fin de robustecer en el educando, junto con el aprecio para la dignidad de la persona y la integridad de la familia, la convicción del interés general de la sociedad, cuanto por el cuidado que ponga en sustentar los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos los hombre, evitando los privilegios de raza, de religión, de grupos, de sexos o de individuos;"

Artículo 4:... El varón y la mujer son iguales ante la ley..."

ellos; lo podemos comprender en sentido negativo como la eliminación de discriminaciones en situaciones parecidas o equivalentes. En el plano normativo, se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones de igualdad y de manera diferente las situaciones desiguales³²⁵.

En el ámbito de la Unión Europea el principio de no discriminación es exigible en el territorio comunitario y no es aplicable a terceros países. El principio de igualdad tiene su marco en los ordenamientos constitucionales nacionales.

La discriminación comunitaria se da en tres planos: prohibición de barreras a la libertad de establecimiento, prohibición de discriminación en razón

³²⁵ AMATUCCI, A. *L'interpretazione della norma de di riritto finanziario*. Casa Editrice Dott, Eugenio Jovene, Napoli, 1965, p. 63.

La igualdad tributaria -siguiendo a CASADO OLLERO- exige, en sentido positivo, el tratamiento igual de sujetos, objetos, operaciones y magnitudes económicas iguales; y el tratamiento desigual de aquellas situaciones que fiscalmente iguales no son. En sentido negativo lo que el principio de igualdad prohíbe es el establecimiento de tratamientos discriminatorios y arbitrarios, esto es, injustificados. En síntesis, las exigencias de la igualdad -continúa el autor- se concretan en la interdicción de la arbitrariedad, y de ahí que la igualdad en materia tributaria sea una regla susceptible de excepciones desde el momento en que se admiten tratamientos fiscalmente desiguales con tal de no ser arbitrarios o injustificados. En definitiva -concluye el autor- el problema está en precisar los criterios que permitan justificar las excepciones a la regla general. CASADO OLLERO, G. *EL artículo 95 del Tratado CEE y la diferenciación de los tipos de gravamen en el I.V.A.*, Revista Instituciones Europeas, número 2, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1987, p. 392.

En similares términos se pronuncia AMATUCCI, para quien hay dos tipos de igualdad: la estática y la dinámica. La primera significa el tratamiento igual de situaciones idénticas y la segunda significa el tratamiento diferente a circunstancias diversas. La realización equivocada de una de ellas determina la existencia de una discriminación. *Cfr.* AMATUCCI, F. *Il Principio di non discriminazione fiscale*. Il Diritto Tributario, Serie I, volumen LXXXVII, Editorial CEDAM, 1998, p. 11.

de la nacionalidad y prohibición de discriminación a la libre circulación de las personas.

La operatividad de la cláusula del artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea que se refiere a la discriminación por razón de la nacionalidad y que garantiza los objetivos del T.C.E. (artículos 2 y 3), es limitada ya que este precepto, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas³²⁶, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en cuestiones regidas por el Derecho Comunitario para las cuales el Tratado no prevea norma específica contra la discriminación³²⁷.

La palabra *discriminación* proviene del latín *discriminare*, que significa "separar", "diferenciar una cosa de otra", y se utiliza generalmente para identificar un trato de inferioridad a una persona o colectividad por diversos motivos³²⁸.

³²⁶ Vid. por todas: S.T.J.C.E. de 30 de mayo de 1989, *Comisión/Grecia*, asunto 305/87, Rec. p.I-1461.

³²⁷ La doctrina es unánime al respecto. Vid. LYONS, T. *Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality. Direct Taxation and the European Court of Justice*, EC, Tax Journal, 1995/1996, p. 556.

³²⁸ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española, vīgésima primera edición, Madrid, tomo I, p. 1992.

Discriminación es la distinción injusta y arbitraria, por la que se da un trato desigual a una persona o colectividad por razones étnicas, religiosas, políticas, culturales o de otra índole³²⁹.

Con el mismo sentido, la prohibición de discriminación se encuentra recogida dentro de la protección de los Derechos Humanos, que tienen su plasmación en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948.

El principio de no discriminación fiscal debe distinguirse de la formulación del principio de no discriminación en el campo de la Declaración Universal de los Derechos Humanos. El ámbito de protección difiere –derechos y libertades fundamentales de la persona- no quedando amparados únicamente los derechos económicos de la persona. Además en este campo el principio de no discriminación tiene la consideración de derecho humano fundamental y dicho calificativo solo puede aplicarse en el ámbito de la Declaración Universal de los Derechos Humanos³³⁰.

³²⁹ Cfr. Capítulo Segundo de este trabajo y HERNÁNDEZ-VELA, E. *Diccionario de Política Internacional*. Porrúa, quinta edición, México, 1999, p. 315.

³³⁰ GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998, p. 32.

La Cláusula de la Nación más Favorecida, contenida en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio³³¹, es el antecedente, como hemos estudiado, del actual principio de no discriminación. Tanto en la cláusula como en el Acuerdo se pretende, en definitiva, un tratamiento uniforme y favorable a las partes. El objetivo de tal disposición consiste, más específicamente, en una oferta de igualdad acorde con el ámbito del mercado y hecha efectiva mediante la eliminación de la discriminación³³².

³³¹ Es una disposición frecuentemente incluida por los Estados en sus convenios comerciales como instrumento tradicional de aplicación del principio de igualdad de trato, por la que se comprometen a extender automáticamente a la otra o demás partes, cualquier ventaja, favor o privilegio que concedan en el futuro a cualquier tercer país, que por ello resulte ser, en consecuencia, la nación más favorecida. *Cfr.* Capítulo Segundo de este trabajo y HERNÁNDEZ-VELA, E. *Diccionario de Política Internacional*, quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1999, p. 508.

Veamos: Artículo 1.1.- "En materia de derechos de aduana y cargas de cualquier clase de impuestos a las importaciones a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, en lo que concierne a los métodos de exención de tales derechos y cargas, así como en todos los reglamentos y formalidades relativas a las importaciones y exportaciones, y en todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediatamente e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado." *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*, Ginebra, 1986.

El nacimiento de la Cláusula de la Nación más Favorecida se remonta al siglo XI. En este siglo y los tres siguientes la cláusula era una concesión unilateral de los príncipes africanos occidentales y de los Emperadores de Bizancio a las diferentes ciudades españolas, francesas e italianas, cuyos comerciantes no conseguían excluir a los demás de sus respectivos mercados. También existieron tratados entre ciudades británicas y continentales que contenían esta cláusula. *Cfr.* Capítulo Segundo de este trabajo y FORNER i DELAYGUA, J.J. *La cláusula de la nación más favorecida*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 24-25.

Este artículo contiene el principio de no discriminación en las relaciones internacionales entre Estados. Este principio alcanza a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase, los métodos de exacción de tales derechos y cargas, los reglamentos y formalidades relativos a las exportaciones e importaciones, impuestos interiores y ordenamientos en general. La libre circulación por los territorios de las Partes Contratantes, sin discriminación de origen y procedencia, es el objetivo de ésta cláusula. Una vez que la mercancía ha abonado los correspondientes impuestos en la aduana, dicho producto es reputado como nacional.

El principio de no discriminación podemos así definirlo como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y sea tratada de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico. Se trata pues de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso países, sin la posibilidad de ejercer unos derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados³³³.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a este respecto ha elaborado una destacada doctrina sobre el principio de no discriminación, recogido en el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea³³⁴, y su relación con la protección de los derechos y libertades de los ciudadanos de los Estados miembros de la Unión Europea.

Las normas sobre igualdad no sólo prohíben en consecuencia las discriminaciones manifiestas. También cualesquiera otras formas encubiertas de

³³² AMATUCCI, F. *Il Principio Di Non Discriminazione Fiscale*. CEDEM, Padova, Italia, 1998, p. 36.

³³³ SOPENA GIL, J. *La Regla de No Discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria 39, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1998, p. 62.

³³⁴ "En al ámbito de la aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.

El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 251, podrá establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones."

discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, conduzcan al mismo resultado³³⁵.

2.- Armonización fiscal y no discriminación.

Si la armonización es una política instrumental, y subordinada a la consecución de objetivos de largo alcance, no es, como tal vehículo, uno de los objetivos de las Comunidades Europeas definidos en el Tratado CE. Pero, por contra, en su calidad de herramienta política, contribuirá decisivamente en la construcción del mercado común, allanando las disparidades existentes en las fiscalidades de los distintos Estados miembros. Por ello decimos –siguiendo a CASADO OLLERO- que la armonización orienta y ajusta la fiscalidad de los países miembros a los fines de la Unión Europea y persigue suprimir las distorsiones fiscales que alteran la libre competencia en el mercado³³⁶.

Así, la armonización fiscal y la prohibición de discriminación tienen una finalidad diversa dentro de la Unión Europea. La primera quiere conseguir los objetivos de toda unión económica y la segunda desea que dichos objetivos no vulneren la igualdad de condiciones entre las personas y las naciones que forman parte de esa unión económica. Como figuras diferentes se complementan pero no

³³⁵ Vid. fundamento jurídico 14, S.T.J.C.E. de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, 152/75, Rec.p. I-153.

³³⁶ Vid. CASADO OLLERO, G. *Armonización Fiscal*. Enciclopedia Jurídica Básica, Tomo I, Civitas. Madrid, 1995. p. 551. En el mismo sentido ver ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F., y VALERA TABUEÑA, F. *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997, p. 17.

se excluyen como deberes, pues la no discriminación fiscal no puede quedar subordinada al avance de la armonización.

Los artículos sobre los que más descansa la armonización de los impuestos sobre el consumo, denominada armonización fiscal indirecta, son los artículos 23 a 31, 49, 86 y 90 a 97 del Tratado de la Comunidad Europea, y en relación con la armonización de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, denominada armonización fiscal directa, los artículos 12, 39, 43, 56 y 294 del mismo ordenamiento.

En 1962 el Informe Newmark, cuyo conocimiento es imprescindible para comprender la armonización comunitaria, define la armonización como aquella medida necesaria para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidas a las que existirían en una economía unificada³³⁷. Además, adelanta un orden de prioridades en esta labor, y señala la necesidad de afrontar primeramente la armonización de los impuestos indirectos; labor que debía traducirse en la implantación generalizada del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados miembros, y en el establecimiento de un mínimo común de impuestos sobre consumos específicos. Aquella, una vez diseñada, deberá seguir

³³⁷ Cfr. CARPIO GARCÍA, M. *La armonización de los gastos públicos en la comunidad europea: exigencias para el gasto público español*. Presupuesto y Gasto Público, número 3. Madrid, 1991. pp. 9 y ss. HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, pp. 84-85.

después la armonización *strictu sensu* de su hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible y tipos de gravamen de dicho mínimo³³⁸.

El mismo Informe recomienda además incorporar una parte de los gravámenes existentes bajo la forma de tipos diferenciales en el seno de la imposición general sobre las ventas. Suprimir -continúa diciendo- aquellos impuestos directos de ciertos Estados, y por tanto de utilización no generalizada, en el caso de que presentasen una reducida importancia. Finalmente aconseja armonizar, mediante la aproximación de los tipos de gravamen, los restantes impuestos específicos que se mantuvieran.

Otro documento trascendente en la órbita de la armonización de la fiscalidad directa es el Informe Ruding, que dio la primera definición de neutralidad fiscal³³⁹ y señaló diferencias tributarias entre las naciones comunitarias, entre ellas destacan: a) Diferentes sistemas para la tributación de los beneficios de sociedades; b) Diferentes maneras de evitar la doble imposición en las actividades transfronterizas; c) Diversos tipos imponibles, desde 10% hasta

³³⁸ DE LA HUCHA CELADOR, F. *La Armonización de la Imposición Indirecta*. AA.VV. Sistema Fiscal Español y Armonización Europea, Director Perfecto Yebra Martul-Ortega, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 15.

³³⁹ Para que un sistema fiscal pueda ser neutro debe tener los siguientes elementos: a) no debe influir en la localización de las inversiones, no sólo de las realizadas de manera directa, también las realizadas por medio de una estructura superpuesta, y b) las ventajas que condicionan la elección sobre los distintos tipos de inversión o sobre las maneras de financiación deben ser iguales, al menos durante un lapso largo. Cfr. HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 88. Estos mismos autores apuntan que un régimen fiscal puede definirse como neutral cuando no interfiere en la elección de un contribuyente entre invertir en su propio país o en otro país miembro. *Ibidem*, p. 92.

57%, y la existencia de zonas francas para la promoción de inversiones; d) Varias definiciones de base imponible y el uso de reducciones en la base como incentivo para la inversión; e) Retenciones para las rentas transferidas a empresas de otros Estados; y f) Imposibilidad de compensar las pérdidas de una filial en el balance de la matriz³⁴⁰.

El Informe Ruding también explica que estos problemas se solucionan con el cumplimiento de los siguientes tres principios: 1.- Principio de gravamen en la fuente; 2.- Principio de reciprocidad y 3.- Principio de no discriminación.

Por último, dentro de ésta línea de los informes, el Informe Werner de 1970 apuntó la necesidad de armonizar el I.V.A. y las accisas, eso en el campo de la fiscalidad indirecta. En el ámbito de la imposición directa recomendaba una armonización en los impuestos sobre operaciones societarias para evitar vulneraciones al principio de libre circulación de capitales³⁴¹.

La armonización sólo es una política instrumental que está al servicio de la consecución de otros objetivos. Por eso no se puede predefinir cual es el contenido de la armonización, ésta dependera del grado de integración que se

³⁴⁰ SERRANO ANTÓN, F. *Experiencias y Perspectivas en los Procesos de Armonización Tributaria (especial referencia América Latina y a la Unión Europea)*. Revista de Contabilidad y Tributación, número 194, Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1999, p. 91.

³⁴¹ HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 90.

alcance y en consecuencia dependerá de los objetivos que la propia comunidad se vaya a marcar. La armonización no es un acto es un proceso evolutivo que tiene que acompañarse a la integración del resto de las instituciones y a la definición de las restantes políticas y objetivos de la Unión Europea.

El carácter instrumental de la armonización no significa que sea una materia de importancia menor, al contrario, ésta es fundamental en la construcción del mercado único. Por ello ha ido variando y en los momentos actuales ha recuperado un papel trascendente dentro de las políticas comunitarias, porque se ha producido un giro en cuanto al papel de la armonización que durante buena parte de los años ochenta y primera parte de los años noventa se había visto un tanto postergada como consecuencia de la prevalencia en el ámbito comunitario del denominado “*market approach*”.³⁴² Este enfoque de la armonización demostró pronto su ineficacia, porque en lugar de generar armonización generó competencia fiscal introduciendo un elemento de cambio en el proceso de construcción de la Unión Europea, que pasó de un proceso cooperativo a un proceso competitivo en el que los Estados miembros competían en el momento en que se iba poner en práctica la libre circulación de capitales para convertirse en competidores y para eso uno de los elementos principales era la fiscalidad como factor de competencia con el fin de captar capital extranjero.

³⁴² ZORNOZA PÉREZ, J. *El Derecho Comunitario de la Armonización Fiscal y El Ordenamiento Tributario Español*. Conferencia pronunciada el día 1º. de diciembre de 1998, en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, dentro del curso de Doctorado en el Departamento de Derecho Constitucional.

Esta circunstancia mostró pronto su fin porque no es posible con bienes públicos, como lo son los bienes fiscales, un proceso de competencia. Las naciones comunitarias se vieron afectadas en sus sistemas fiscales y en sus finanzas públicas, lo que motivó una recuperación del impulso armonizador en la Unión Europea. Buena prueba de ello son las Directivas sobre fiscalidad del ahorro, fiscalidad de intereses, cánones, fusiones y escisiones³⁴³, precios de transferencia³⁴⁴ y sobre empresas matrices y filiales³⁴⁵.

En la Unión Europea hay un territorio aduanero único³⁴⁶. La libre circulación de mercancías en territorio comunitario hace que su paso del

³⁴³ La Directiva sobre fusiones y escisiones se propone suprimir el obstáculo fiscal a las operaciones de reestructuración en que intervienen dos o más sociedades de Estados miembros diferentes, que resulta de la tributación de las plusvalías que surgen con ocasión de fusiones, escisiones, aportes de activos e intercambios de acciones. *Vid.* Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicables a las fusiones, separaciones, aportes de activos e intercambio de acciones de interés para las sociedades de Estados miembros diferentes.

³⁴⁴ Hay un Convenio Multilateral sobre arbitraje en precios de tranferencia (ajustes) desde 1995 y garantiza la supresión de la doble imposición resultante de los ajustes unilaterales de los beneficios de una empresa luego de la corrección de los precios de transferencia.

³⁴⁵ La Directiva Matriz-Filial, tiene por finalidad suprimir la doble tributación de los beneficios distribuidos por una sociedad filial de un Estado miembro a la sociedad matriz de otro Estado miembro, siempre y cuando la participación sea del 25% o más. *Vid.* Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990.

³⁴⁶ El territorio aduanero de la Comunidad - de conformidad con el artículo 3 del Código Aduanero Comunitario, Reglamento 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992- comprende: el territorio del Reino de Bélgica; el territorio del Reino de Dinamarca, salvo las Islas Feroe y Groelandia; el territorio de la República Federal de Alemania, excepto la isla de Helgoland y el territorio de Busigen (Tratado de 23 de noviembre de 1964 entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza); el territorio del Reino de España, excepto Ceuta y Melilla; el territorio de la República Francesa, excepto los territorios de Ultramar y de San Pedro y Miguelón y de Mayotte; el territorio de la República Helénica; el territorio de Irlanda; el territorio de la República Italiana, excepto los municipios de Livigno y Campione d'Italia, así como las aguas nacionales del lago de Lugano comprendidas entre la orilla y la frontera política de la zona situada entre Ponte Tresa y Porto Ceresio; el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo; el territorio europeo del Reino de los Países Bajos; el territorio del Reino de Noruega, excepto Sualbard; el territorio de la República de Austria; el territorio de la República Portuguesa; el

territorio de un país miembro al territorio de otro país miembro no provoque el nacimiento de la obligación de pagar un derecho aduanero, excepto en aquellos casos en que se trate de un lugar que aunque pertenezca al territorio de un Estado miembro no forma parte del territorio aduanero comunitario.

El régimen aduanero comunitario, Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo del 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, garantiza el derecho de los operadores económicos a ser tratados de forma equitativa en el intercambio de mercancías, además constituye un límite a la actuación de las autoridades aduaneras nacionales en cuanto que éstas deden aplicar el Derecho comunitario, no pudiendo crear los Estados su propio sistema aduanero, toda vez que es competencia de la Comunidad Europea.

La armonización fiscal, en sentido amplio, comprende una armonización limitada al buen funcionamiento de la Unión Aduanera, una armonización orientada a la completa eliminación de fronteras fiscales y una armonización programada que se limita a determinados aspectos de los sistemas fiscales en función del Mercado Común³⁴⁷.

territorio de la República de Finlandia; el territorio del Reino de Suecia; el territorio del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, así como las Islas del Canal y la Isla de Man; el Principado de Mónaco; el territorio de la República de San Marino - que aunque no lo menciona este precepto forma parte del territorio aduanero de la Comunidad Europea- el mar territorial, las aguas continentales y el espacio aéreo de los Estados miembros.

La armonización fiscal, en sentido estricto, se identifica con los actos de las instituciones comunitarias en relación a los sistemas tributarios, es decir, con el Derecho fiscal derivado. El artículo 93 del Tratado de la Comunidad Europea³⁴⁸ se refiere a esa actividad de armonización fiscal en materia de impuestos indirectos, y el artículo 94 del mismo Tratado³⁴⁹ alcanza, sobre la base la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, la armonización de los impuestos directos.

La existencia de aduanas entre los Estados miembros, con aranceles aduaneros y tributos proteccionistas a la importación y exportación diferenciados, se constituye de este modo en un obstáculo para la construcción del mercado común. El propio estado de los hechos convertirá la Unión Aduanera en objetivo prioritario para el Tratado de Roma. Aquel establece dos tipos de medidas: Unas iniciales para todos los Estados miembros que deben

³⁴⁷ MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LA FUENTE, A. *Política Fiscal Europea*. Capítulo XXXV, Tratado de Derecho Comunitario, tomo III, Civitas, 1986, p. 288.

³⁴⁸ Artículo 93: "El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14."

³⁴⁹ Artículo 94: "El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común."

Doctrinalmente la armonización se define como "el conjunto de normas y principios que tienden a la aproximación de los sistemas tributarios internos de los Estados miembros y a la evitación de distorsiones de origen fiscal." FALCÓN Y TELLA, R. *La Armonización Fiscal en la Jurisprudencia*. AA.VV. El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirección G.C. Rodríguez Iglesias y D.J. Liñán Noguerras, Civitas, Madrid, 1993, p. 981. CALVO ORTEGA la entiende como un proceso de

adoptar el arancel aduanero común³⁵⁰, y que permitirán impedir las distorsiones fiscales en el comercio intracomunitario; las otras, dictadas para la supresión de los derechos aduaneros a la exportación e importación.

Pero también comienza a hacerse necesaria la progresiva supresión de las denominadas exacciones de efecto equivalente: Ya no basta con suprimir los aranceles y derechos aduaneros a la importación y exportación, toda vez que los Estados que se han desarmado en términos arancelarios, vuelven a armarse con el establecimiento de otros derechos o figuras internas que producirán los efectos falsamente evitados.

Es criterio reiterado por el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas denegar la justificación de una discriminación sobre la base de la falta de armonización en la materia, incluso en el campo de la fiscalidad directa cuya competencia no se encuentra dentro de las facultades de la Comisión, del Consejo, del Parlamento o del propio Tribunal quien realiza, éste último de manera indirecta a través de la jurisprudencia, una tarea de aproximación de las legislaciones tributarias de los Estados miembros³⁵¹. Sólo justifica, por ejemplo,

armonización progresiva de los sistemas fiscales o de coordinación de las políticas fiscales. Vid. CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario* (Parte General), capítulo XXI, Civitas, Madrid, 1997, p. 544.

³⁵⁰ Lo anterior lo mandaba el artículo 9.1 y los artículos 18 a 29 del Tratado de Roma.

³⁵¹ Vid. por todas: S.S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 279/83, Rec. p.I-285 y ss.; de 28 de enero de 1992, Asunto 204/90, *Bachmann*, Rec. p.I-240 y ss; de 14 de febrero de 1995, Asunto *Schumacker*, Asunto 279/93 y GARCÍA FRIAS, A. *La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.* Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública XLVI/242, 1996, p. 1023.

la existencia de un trato discriminatorio cuando no exista medida comunitaria armonizadora en materia de doble imposición internacional, Derecho de la Seguridad Social, Derecho de Sociedades y la nacionalidad de las personas jurídicas³⁵².

La existencia real del mercado común exige que la fiscalidad no la entorpezca. Y lo hace con barreras que estrangulan la fluidez en las transacciones comerciales internacionales. Para evitarlo se adopta, primero por la Comunidad Europea y después por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio³⁵³, el denominado principio de gravamen en destino. Conforme al cual, un producto foráneo debe soportar una presión fiscal por impuestos indirectos igual a la que habría soportado de haber sido producido en el país que lo recibe para su consumo. Esto es lo que significa el principio de destino, que los productos soporten el impuesto al consumo en el país en el que se van a consumir.

Para garantizar lo anterior resulta imprescindible prohibir que los productos de otros Estados puedan ser gravados con tributos distintos a los que

³⁵² GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998, p. 179.

³⁵³ Al término de la Segunda Guerra mundial 23 Estados suscribieron el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, cuyo objetivo principal es la supresión del trato discriminatorio en materia de comercio internacional, además acordaron una reducción importante de los aranceles aduaneros y barreras comerciales con el fin de alcanzar más beneficios económicos. Sobre el tema consultar: Capítulo Segundo de este ensayo y RIMOLDDI DE LADMANN, E. Estudio Preliminar. *La Solución de controversias en el G.A.T.T.*, en la obra: *GATT, ALADI y NAFTA*. Pertenencia simultánea a distintos sistemas de integración. WALDEMAR HUMMER y DIETMAR PRAYAR. Edición Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, p. 11.

recaen sobre los productos fabricados en el interior del país. Se impide por ello el establecimiento de tributos internos proteccionistas que discriminan en función del origen de las mercancías o servicios para proteger los productos internos.

Eso es precisamente lo que avanza el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea³⁵⁴ en combinación con el artículo 91³⁵⁵, el dictado de los principios fiscales esenciales para la construcción del mercado común. Y parece hacerlo en términos precisos. Sin embargo, el mismo ha dado lugar a un elevadísimo grado de litigiosidad, hasta el punto de que los contenciosos de la discriminación constituyen porcentualmente el mayor volumen de la jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El Tribunal de Justicia, mediante una interpretación teleológica del Tratado, ha ido modulando la legislación de los Estados comunitarios en materia de fiscalidad directa y ha desempeñado un papel fundamental en el desarrollo de este proceso de armonización, defendiendo en una nutrida jurisprudencia la

³⁵⁴ "Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

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

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

³⁵⁵ "Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente."

necesidad de garantizar la máxima eficacia de la norma comunitaria, validando aquellas actuaciones que pudiesen ser necesarias para obtener dicho resultado³⁵⁶.

Por lo que se refiere a lo que podríamos denominar vía convencional, el artículo 293 del Tratado de la Comunidad Europea habilita a los Estados miembros a entablar negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales:

- a) La protección de las personas, así como el disfrute y la tutela de los derechos, en las condiciones reconocidas por cada Estado a sus propios nacionales;
- b) La supresión de la doble imposición dentro de la Unión Europea;
- c) El reconocimiento recíproco de las sociedades definidas en el párrafo segundo del artículo 48, el mantenimiento de la personalidad jurídica en caso de traslado de su sede de un país a otro, y la posibilidad de fusión de sociedades sujetas a legislaciones nacionales diferentes; y
- d) La simplificación de las formalidades a que están sometidas el reconocimiento y la ejecución recíprocos de las decisiones judiciales y de los laudos arbitrales.

3.- La igualdad como derecho fundamental y la no discriminación.

³⁵⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no*

La noción de derechos fundamentales alude a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, que suelen gozar de tutela reforzada. PECES BARBA, en su estudio de los derechos fundamentales, ofrece una definición descriptiva de los mismos. Los concibe como la facultad que la norma atribuye a la persona en lo referente a su vida, a su libertad, a la igualdad, a su participación política y social, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte a su desarrollo integral como persona, en una comunidad de hombres libres, exigiendo el respeto de los demás hombres, de los grupos sociales y del Estado, y con posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado en caso de infracción³⁵⁷.

Siguiendo a PECES BARBA, decimos que los derechos fundamentales alcanzan su cima cuando una norma constitucional o una ley ordinaria los reconoce, derivándose un conjunto de facultades o derechos subjetivos que los titulares pueden exigir a los órganos del Estado.

Los derechos fundamentales conforman la esencia misma del régimen constitucional, son sus componentes estructurales básicos, tanto del conjunto del ordenamiento jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran, y

discriminación comunitaria. Cuadernos 3 fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 210.

constituyen la expresión jurídica de un sistema de valores que, por decisión del Constituyente, ha de informar el conjunto de la organización jurídica y política.

El principio de igualdad, en sus sentidos positivo y negativo -la no discriminación-, instaura el derecho fundamental más importante de nuestro tiempo.³⁵⁸ Es un hecho notorio que en la sociedad moderna esa igualdad positiva no supone una igualdad material, y que en ella el pleno disfrute de los derechos fundamentales se ve, en muchas ocasiones, amenazado por desigualdades. Se contempla así la necesidad de dotar de especial protección a determinados grupos sociales, portadores de una especificidad no plenamente reconocida social o jurídicamente (mujeres, niños, consumidores, disminuidos, contribuyentes, etc.).

Los poderes públicos y órganos del Estado deben aplicar sus esfuerzos para corregir estas desigualdades de hecho. Todos sus ciudadanos son iguales ante la ley, en la aplicación de la ley y poseen los mismos derechos, por lo que el Estado ha de eliminar cualquier discriminación que destruya la eficacia de esa igualdad jurídica³⁵⁹. Con esta finalidad vigilante se toma en consideración la existencia de desigualdades fácticas, y se presupone un tratamiento desigual (desigualmente favorable) para los desiguales. Así la igualdad, en cuanto que

³⁵⁷ PECES BARBA, G. *Curso de Derechos Fundamentales*. Teoría General. Universidad Carlos III y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995, p. 66.

³⁵⁸ PÉREZ LUÑO, A. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Tecnos, Madrid, 1995, p. 50.

³⁵⁹ PÉREZ LUÑO, A. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Tecnos, Madrid, 1995, p. 90.

postulado fundamental de toda moderna construcción teórica y jurídico-positiva de los derechos fundamentales, queda preservada.

Dentro del Derecho Comunitario se encuentran disposiciones que, según su contenido, sirven para proteger a los ciudadanos de la Unión Europea y pueden, en gran medida, ser asimiladas a las garantías de los derechos fundamentales reconocidos en los Estados miembros³⁶⁰. Asimismo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha encargado de ir acuñando unos principios protectores con la misma eficacia que los Estados miembros. La tutela del T.J.C.E. se ceñirá a velar por el cumplimiento de aquellos derechos fundamentales que forman parte de los principios generales del Derecho Comunitario. Pero no entrará a vigilar el cumplimiento de todos los derechos fundamentales contemplados en las Constituciones de los Estados miembros, dado que esta competencia corresponde a sus propios Tribunales. En este equilibrio, en evolución constante por el carácter vivo del Derecho Comunitario, se mueven los sucesivos fallos del T.J.C.E. Señalamos dos ejemplos.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas -en un primer momento- evita entrar en el análisis de la compatibilidad de normas comunitarias con los derechos fundamentales tal y como aparecen regulados en los Estados miembros. Así se desprende de las sentencias *Stork v. Alta*

³⁶⁰ DIETER BOUCHARDT, K. *El ABC del Derecho Comunitario*. Oficina de Publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1994, p. 14.

Autoridad, de 4 de febrero de 1959, Asunto 1/58 y *Comptoirs de venta v. Alta Autoridad*, de 15 de julio de 1960, Asuntos acumulados 36-38/58 y 40/60, donde el T.J.C.E. se declaró incompetente para pronunciarse sobre los derechos fundamentales previstos en las Constituciones de los Estados miembros³⁶¹.

En la sentencia *Stauder* de 12 de noviembre de 1969, Asunto 29/69 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señala que los derechos fundamentales de la persona forman parte de los principios generales del Derecho Comunitario cuyo respeto debe asegurar el propio T.J.C.E. A falta de un catálogo de derechos fundamentales específicamente comunitario, la labor de configuración corresponde a la vía pretoriana cuya fuente de inspiración son las Constituciones de los Estados miembros, tal y como se desprende del artículo 228 en su segundo párrafo del Tratado de la Comunidad Europea³⁶².

El Derecho Comunitario aplica pues, y respeta, los derechos fundamentales. Como consecuencia, muchos derechos comunitarios son análogos a los derechos de los Estados miembros. Sin embargo, hay que matizar que el principio de no discriminación previsto en la Convención Europea de Derechos Humanos es diferente del principio de no discriminación fiscal.

³⁶¹ ALONSO GARCÍA, R. *Derecho Comunitario*. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1994, p. 601.

³⁶² Artículo 288.- "En materia de responsabilidad extracontractual, la Comunidad deberá reparar los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros."

El artículo 14 de la Convención Europea de Derechos Humanos (principio de no discriminación)³⁶³ tiene un alcance diverso, su aplicación y protección sólo es en el campo de los derechos humanos y de las libertades fundamentales dentro del territorio comunitario, excluyéndose el ámbito económico y los territorios extranjeros. Además, sólo se aplicará cuando sea clara la falta de igualdad de trato y no se pueda invocar algún otro precepto de la Convención³⁶⁴.

Las normas comunitarias sobre igualdad de trato aluden al derecho a no ser discriminado y tienen efecto directo vertical y horizontal. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha ido en consecuencia acuñando una serie de enunciados en relación con este derecho, que lo fijan y enriquecen. Intentaremos exponerlos aquí de forma sucinta.

Se prohíben de forma general las discriminaciones por razón de nacionalidad. Es jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que las normas sobre igualdad prohíben no solo las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino cualquier otra forma de discriminación encubierta que aplicando criterios diferentes, conduzca al mismo

³⁶³ “El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, específicamente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación.” *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*. GARCÍA DE ENTERRÍA, E; TIZZANO, A. y ALONSO GARCÍA, R. Código de la Unión Europea, Civitas, Madrid, 1996, p. 776.

resultado desigual³⁶⁵. En el mismo sentido y en el asunto *Reyners*, en el marco de un litigio sobre la ejecución de una profesión liberal, como la de letrado, el T.J.C.E. establece que el principio de igualdad previsto en el Tratado de la Unión Europea dispone que se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad y por esa razón queda asegurada la ejecución de esta disposición y otras que la complementan, como el particular derecho de establecimiento³⁶⁶.

También se prohíben las discriminaciones por razón de sexo. Así en el Asunto *Von Colson*, 14/1983, de 10 de abril de 1984, se pide que los Estados tienen la obligación de suprimir toda forma de discriminación, tanto en sus legislaciones como en los procedimientos para acceder a la justicia, y de crear los instrumentos necesarios para asegurar el cumplimiento de la regla de igualdad de trato entre los sexos, incluso en el sistema de sanciones para el caso de violación de la regla de discriminación, asegurando una protección efectiva y eficaz³⁶⁷.

Asimismo están vetadas las discriminaciones en base a la remuneración económica. En la sentencia del T.J.C.E. de 17 de mayo de 1990, se dice que la circunstancia de que un trabajador femenino tenga derecho a una pensión de

³⁶⁴ RODRÍGUEZ – PIÑEIRO, M. Y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Ma. *Igualdad y Discriminación*. Temas Clave de la Constitución Española. Tecnos, Madrid, 1986, p. 124.

³⁶⁵ Cfr. S.T.J.C.E. de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, Asunto 152/73, apartado 11.

³⁶⁶ Vid. S.T.J.C.E. de 21 de junio de 1974, *Reyners*, Asunto 2/74.

³⁶⁷ Cfr. RODRÍGUEZ-PIÑEIRO, M. Y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Ma. *Igualdad y Discriminación*. Temas clave de la Constitución Española, Tecnos, 1986, p. 149. En similar sentido se pronuncia la S.T.J.C.E. de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, Asunto 152/84, pp. 751, en sus puntos resolutivos afirmando que una política general de despido que implique el despido de una mujer por la única causa de haber alcanzado o sobrepasado la edad a la que tiene derecho a una pensión del Estado, edad que es

jubilación inmediata con motivo de su despido por causas económicas, cuando, en las mismas circunstancias, un trabajador masculino de la misma edad sólo podrá optar a una pensión diferida, supone crear una desigualdad de retribución entre estas dos categorías de trabajadores. El principio de igualdad de retribución que pregona el artículo 141 del Tratado de la Comunidad Europea implica una igualdad respecto a cada uno de los elementos constitutivos de la retribución³⁶⁸.

Se prohíben también las discriminaciones entre productos dentro de la Unión Europea. Los Estados miembros deben observar el principio fundamental de igualdad de trato entre los productos nacionales y comunitarios. La jurisprudencia comunitaria ha tenido oportunidad de explicar ampliamente este apartado, al cual volveremos más adelante para su estudio. Pero adelantamos un ejemplo: la Sentencia del T.J.C.E. 12/74, Repertorio 1975, p.198, relativa a la denominación de la pureza en la cerveza alemana, que establece unas denominaciones reservadas por la legislación alemana a productos con unas características determinadas. Pues bien: sólo entrarán en este apartado, casualmente, productos extranjeros, con lo que se logra crear una desigualdad

diferente para los hombres y mujeres en virtud de la legislación nacional, constituye una discriminación por razón de sexo.

³⁶⁸ Cfr. S.T.J.C.E. de 17 de mayo de 1990, *Douglas Harvey Barber*, Asunto C-262/88, pp. 64-65; Interesante, también, es la Sentencia de 17 de octubre de 1995, relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en lo que se refiere al acceso de empleo, formación, promoción profesional y condiciones de trabajo, este derecho fundamental se opone a una normativa nacional que concede preferencia a las candidatas femeninas en los sectores en los que están infrarrepresentadas, considerando que existe esta situación cuando las mujeres no cubren al menos la mitad de los puestos en cada uno de los grados de la categoría del personal. S.T.J.C.E., *Eckhard Kalanke*, Asunto C-450/93, p. I-8. Sobre el tema consultar QUINTANILLA NAVARRO, B. *Discriminación Retributiva*. Diferencias salariales por razón de sexo. Marcial Pons, Madrid, 1996.

con respecto a aquellos productos nacionales excluidos por tener los grados de pureza previstos en la ley alemana³⁶⁹.

Las discriminaciones en sentido inverso que resultan de situaciones internas, no disfrutan de ninguna protección del Derecho Comunitario cuando no hay un elemento de conexión con éste. Las mismas suponen un trato menos favorable para los productos nacionales que para los procedentes de otros Estados comunitarios o un trato mejor a las personas extranjeras que a las nacionales. Los Asuntos C-112/91, *Werner* y 81/87, *Daily-Mail*, acogen la discriminación inversa incluso cuando ésta implica un impedimento a la libre circulación de trabajadores y establecimiento. En el primer asunto, el T.J.C.E. resuelve diciendo que estamos en presencia de una cuestión interna, y que, en todo caso, el artículo 52 del Tratado de Roma, hoy artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea, no se opone a que un Estado miembro imponga a sus nacionales una carga fiscal más gravosa cuando no residen en dicho Estado que cuando residen en él. (Sobre este tema tendremos ocasión de volver más adelante). En el segundo caso, una sociedad inglesa pretende trasladar su sede principal a Holanda para efectuar una venta de acciones y eludir, de paso, el impuesto sobre las plusvalías que debe pagar en Inglaterra. (Naturalmente, las autoridades fiscales inglesas se niegan y esta empresa se inconforma, alegando vulneración de la libertad de establecimiento). En esta ocasión, el Tribunal de

³⁶⁹ Cfr. CAPELLI, F. *La libre circulación de mercancías en la CEE y la ley alemana sobre la pureza de la cerveza*, Noticias CEE 50/1989, Madrid, pp. 119-122.

Justicia de las Comunidades Europeas, considera que la cuestión de transferencia de elementos de la sociedad que se utilizan como conexión a otra jurisdicción, no está dentro del campo de acción de la legislación comunitaria sobre la libertad de establecimiento, y que la misma debe ser resuelta por medio de leyes ulteriores o tratados internacionales³⁷⁰.

Continuando, las discriminaciones manifiestas o directas, y las encubiertas o indirectas están, igualmente, prohibidas. La discriminación de las importaciones puede ser manifiesta (en el caso de sujeción a un impuesto diferente al aplicable a la producción interior, o a tipos de gravamen más elevados) o encubierta (por ejemplo, cuando se aplica el mismo impuesto a productos que son de hecho idénticos, pero reciben diferente calificación; o cuando se provocan modificaciones en base del tributo, o se utilizan métodos de cálculo diferentes, etc.). Por ello -nos indica CASADO OLLERO- la existencia de una discriminación no puede apreciarse "in abstracto", sino que es preciso analizar en cada caso concreto el tributo en cuestión, su aplicación y modalidades de percepción, ya que el carácter discriminatorio de un tributo -continúa el autor- puede ocultarse en cualquiera de sus fases, y sólo podrá verificarse comparándolo con el gravamen que recae sobre el producto nacional similar³⁷¹.

³⁷⁰ Cfr. VAN THIEL, S. *La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a libre circulación de personas en la Unión Europea*. Quincena Fiscal 12/1996, p. 48. y HERRERA MOLINA, P.M. *La discriminación inversa en el Derecho Comunitario*. Impuestos 10/1997, p. 103

Lo que se busca, en todos los casos, es una similitud acorde con situaciones iguales, comparables o similares.³⁷² Es suficiente que exista una razón para que sean análogas las situaciones equiparadas y si hubiese una diferencia de trato, ésta debe estar justificada por una razón lógica.

Por último, se prohíben las discriminaciones por razones de residencia³⁷³. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la única sentencia dictada sobre la residencia, estableció que las diferencias de trato fiscal (la exención del pago de un impuesto para una Iglesia Luterana solo previsto para los residentes que no fueran miembros de dicha congregación) entre un trabajador finlandés no residente en Suecia y los residentes no se encuentran justificadas³⁷⁴. En un segundo ejemplo, la sentencia de 8 de mayo de 1990, Asunto C-175/88, *Biehl*, Rep. p. I-1790, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dijo que el requisito de la residencia permanente en el territorio nacional para obtener una posible devolución de una cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto

³⁷¹ CASADO OLLERO, G. *Fundamento jurídico...ob.cit.*, p. 216.

³⁷² Las normas del Tratado no puede interpretarse de manera que excluyan del ámbito de aplicación del Derecho comunitario a los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y de las libertades que garantiza el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de febrero de 1979, *Knoors*, 115/78, Rec. pág. 399, apartado 24; de 3 de octubre de 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Rec.I-3551, apartado 13; de 31 de marzo de 1993, *kraus*, C-19/92, Rec. pág. I-1663, apartado 15, y de 23 de febrero de 1994, *Sholz*, C-419/92, Rec. pág. I-505.) Quincena Fiscal 14/1996, p. 32.

³⁷³ Vid. por todas S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Roland Schumacker*, Asunto 279/93, Rec. p. I- 225 y ss.

³⁷⁴ Vid. Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 23 de octubre de 1990, Asunto *Darby*, y NÚÑEZ GRANÓN, M. *Las Desigualdades Tributarias por Razones Familiares y de Residencia*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 172.

sobre las Retribuciones y Salarios puede perjudicar, en concreto, a los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros, pues son normalmente éstos últimos quienes salen del país o residen en él durante un tiempo determinado³⁷⁵.

Para finalizar este apartado decimos -junto con CASADO OLLERO y APARICIO PÉREZ- que el principio de no discriminación no se transgrede cuando se lleva a efecto este "triple test": 1.- Objetivo compatible con el Derecho Comunitario; 2.- Que no exista un efecto proteccionista o discriminatorio, y 3.- En caso de existir o permitirse una discriminación ésta debe estar suficientemente motivada en criterios objetivos³⁷⁶.

4.- No discriminación fiscal.

³⁷⁵ Vid. S.T.J.C.E. de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, asunto C-175/88, Rep. p. I-1790, fundamento jurídico 14. Esta sentencia es trascendente porque proyecta la distinción del tratamiento fiscal por razón de residencia al ámbito de la imposición directa en las personas físicas.

HINOJOSA MARTÍNEZ, al referirse a la misma sentencia, sostiene que las discriminaciones por razón de residencia se equiparan a las discriminaciones por razón de nacionalidad, idea con la que estamos en total acuerdo. Cfr. HINOJOSA MARTÍNEZ, L.H. *Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE*. Revista de Derecho Comunitario Europeo, número 2, volumen 1 julio/diciembre. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, p. 517.

³⁷⁶ Cfr. CASADO OLLERO, G. *El artículo 95 del Tratado CEE...ob.cit.* p.39; y APARICIO PÉREZ, A. *Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*. Impuestos 8/1988, p. 103.

Todo cuanto se ha dicho de la igualdad y discriminación se puede aplicar perfectamente al campo de la no discriminación fiscal. Igualdad y no discriminación son ideas recíprocas de un mismo principio que fortalece a la Comunidad Europea calificándola como Comunidad de Derecho³⁷⁷.

No existe una definición legal de discriminación ni sobre discriminación fiscal. La jurisprudencia y la doctrina se han encargado de esta tarea en distintos momentos, pero siempre relacionándola con el principio de igualdad. Es la sentencia de 17 de febrero de 1959, *Sociétés Des Fonderies de Pont-A-Mousson*, asunto 14/59, la primera que avanza en ese sentido: *“La existencia de una discriminación, consiste en tratar de forma desigual situaciones comparables, supone la obligación y la posibilidad de aplicar un tratamiento idéntico a todos los intereses en cuestión.”*³⁷⁸ Luego siguió la sentencia de 13 de julio de 1962, *Klockner-Werke*, asuntos acumulados 17/61 y 20/61, donde refuerza la definición anterior: *“Para que se pueda reprochar a la máxima autoridad haber cometido una discriminación, es preciso que haya tratado de una manera diferente situaciones comparables, suponiendo una desventaja para ciertos sujetos en*

³⁷⁷ En el mismo sentido PESCATORE apunta que la igualdad y la discriminación son la misma cosa de una misma realidad. Citado por GARCÍA MONCÓ, A.M. *La Libre Circulación de Capitales en la Unión Europea: Problemas Tributarios*. Civitas, Madrid, 1999, p. 163.

Vid. GARCÍA MONCÓ, A.M. *La Libre Circulación de Capitales en la Unión Europea: Problemas Tributarios*. Civitas, Madrid, 1999, p. 162.

³⁷⁸ Citada por GARCÍA MONCÓ, A.M. *La Libre Circulación de Capitales en la Unión Europea: Problemas Tributarios*, Civitas, Madrid, 1999, p. 160.

relación con otros, sin que esta diferencia de tratamiento esté justificada por la existencia de diferencias objetivas de una cierta importancia."³⁷⁹

La sentencia de 17 de julio de 1963, *Gobierno de Italia v.s Comisión de la C.E.E.*, asunto 13/63, es la tercera que delimita el significado del principio de no discriminación³⁸⁰. En esta sentencia el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dijo lo siguiente: "*...el tratamiento diferente de situaciones no comparables no comporta automáticamente la conclusión de la existencia de discriminación. Una apariencia de discriminación formal puede corresponder por tanto de hecho a una ausencia de discriminación material. La discriminación material consistiría en tratar bien de manera diferente situaciones similares, bien de manera idéntica situaciones diferentes.*"³⁸¹ Esta jurisprudencia estableció la distinción entre discriminación formal y discriminación material, quedando únicamente amparado por el ordenamiento comunitario ésta última.

Los estudiosos del Derecho, también se han encargado de ir construyendo el significado del principio de no discriminación. Siguiendo a ADDONINO, el

³⁷⁹ *Idem.*

³⁸⁰ Este caso trata sobre una desición de la Comisión que autoriza la imposición en Francia de un gravamen aplicado sólo a determinados productos electrodomésticos procedentes de la República Italiana. La discriminación consistía en que quedaban excluidos los productos similares de los demás Estados miembros o de terceros países. *Vid.* S.T.J.C.E. de 17 de julio de 1963, *Gobierno de Italia vs. Comisión de la C.E.E.*, Asunto 13/63.

³⁸¹ S.T.J.C.E. de 17 de julio de 1963, *Gobierno de Italia vs. Comisión de la C.E.E.*, Asunto 13/63.

concepto de discriminación sólo puede determinarse basándose en el sentido general del término, en los conceptos generales que comprende y fundándose en situaciones y características proporcionadas con vistas a esa prohibición³⁸².

PISTONE entiende que la manifestación del principio comunitario de no discriminación responde a un concepto de relación que se encuentra privado de un valor absoluto; por lo que, la referencia a dicho valor la ubica en el establecimiento y determinación de la comparación del tratamiento entre dos situaciones o sujetos³⁸³.

GARCÍA PRATS incorpora tres elementos al principio de no discriminación: 1) el carácter instrumental que atiende el contexto general del ordenamiento y los objetivos finales; 2) la diferencia de proyección con otras figuras en el ámbito fiscal internacional y nacional, pues es diferente el fin que persiguen con relación al contexto comunitario, y 3) la naturaleza jurídica y no política, pues dicho principio se encuentra dentro de un ordenamiento jurídico³⁸⁴.

La discriminación fiscal hace referencia a la existencia de una inequidad en el sistema tributario, a una mayor carga tributaria, prevista en la norma o en la

³⁸² Cfr. ADONNINO, P. *Non-discrimination rules in international taxation*. Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIIb, Congress Florence, 1993, p. 198.

³⁸³ Cfr. PISTONE, P. *La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia*. Dirritto e Practica Tributaria. Milano, 1995, pp. 1471-1501.

³⁸⁴ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, pp. 27-33.

aplicación de ésta, para un sujeto pasivo, sobre su renta ingresada, su patrimonio o su gasto³⁸⁵. AMATUCCI, la relaciona dentro del Derecho Comunitario con la prohibición de aplicar, a los productos importados de otros países, gravámenes internos superiores a los requeridos a productos nacionales semejantes para favorecerlos indirectamente. Y a los productos exportados, cualquier tipo de gravamen interno hecho por un Estado miembro superior al aplicado individualmente y en las mismas circunstancias por los demás Estados miembros de la Unión.³⁸⁶.

Dentro del ámbito del Derecho Internacional clásico, se define la discriminación fiscal como el trato desfavorable hacia un contribuyente extranjero en la aplicación de los impuestos, respecto al contribuyente nacional que se encuentra en las mismas circunstancias y al que le son aplicables las mismas normas. De forma frecuente los Tratados de Doble Imposición contienen un artículo que hace referencia a la no discriminación fiscal³⁸⁷: el que estipula que los ciudadanos nacionales respecto a un no residente, se encuentran en las mismas condiciones, principalmente por razón de la residencia, y que los no

³⁸⁵ Cfr. MARTÍNEZ GENIQUE, A. *Discriminaciones Fiscales Internacionales*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 642-643.

³⁸⁶ AMATUCCI, A. *Aspectos Fiscales del Acta Única Europea*. R.D.F.H.P., marzo/abril, 1989, p. 509.

³⁸⁷ Los países, el mayor número de ellos, siguen el ejemplo del artículo 24 del M.C. O.C.D.E. (No discriminación). *Vid.* Capítulo Tercero de este trabajo.

residentes no pueden soportar una carga más pesada en el país anfitrión que el ciudadano nacional³⁸⁸.

Autores como FUENTES QUINTANA, ALVAREZ RENDUELES y COSCIANI relacionan a la discriminación fiscal con la definición de distorsión. Para el primero, la distorsión es la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia en el mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales de tráfico³⁸⁹. El segundo autor, la califica de concepto vago y de aristas variadas, pero que, en esencia, alude a una desviación de origen fiscal que falsea las condiciones -normales- de competencia y que altera las corrientes -internacionales, comunitarias o nacionales- del tráfico³⁹⁰. El tercer autor, define la distorsión "como aquel movimiento en los elementos de equilibrio económico atribuibles a cualquier disposición legislativa, reglamentaria o administrativa de un país, que directa o indirectamente, con pleno conocimiento o no, determina, en lo concerniente a la competencia de los demás países, una discriminación sensible en las mercancías, servicios o factores de la producción, provocando así modificaciones en las corrientes normales de los mismos o de la naturaleza tal que eliminan y

³⁸⁸ Non-Discrimination. *International Tax Glossary*. Second Edition. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1992, p. 174. A mayor abundamiento consultar el Capítulo III de este ensayo.

³⁸⁹ FUENTES QUINTANA, E. Política Fiscal e Integración Económica. Citado por MATA SIERRA, M.T. *La Armonización Fiscal...ob.cit.* p. 35.

³⁹⁰ ALVAREZ RENDUELES, J.R. *Las Distorsiones Fiscales Internacionales*. Instituto de Estudios Fiscales, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 118.

obstaculizan la competencia de una industria o de un factor de la producción. La distorsión es, en cierto sentido, la consecuencia de una discriminación, deseada o no."³⁹¹

La discriminación también tiene que ver con la idea de restricción, la cual es más amplia que la primera. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia se refiere a la restricción como una disposición de un Estado miembro, que incluso aplicándose sin discriminación sobre la base de la nacionalidad es susceptible de obstruir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de la Comunidad Europea a favor de los ciudadanos. Así tenemos que una medida discriminatoria puede ser al mismo tiempo una restricción al libre comercio en la Unión Europea³⁹².

Dentro del Derecho Comunitario el concepto de discriminación no es meramente formal. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha subrayado en varias ocasiones el trato diferente a situaciones no comparables que no permiten deducir que existe una discriminación. Una apariencia de

³⁹¹ COSCIANI, C. *Reforma tributaria para América Latina*. Problemas de política fiscal. Organización de Estados Americanos, Washington, 1964, p. 570.

³⁹² Cfr. S.T.J.C.E. de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, Asunto C-19/92, Rec. 1993. p. I-1663, párrafo 32 y GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998, p. 52.

El Abogado General Mancini, en sus conclusiones de 16 de octubre de 1985, Asunto 270/83, *Avoir Fiscal*, punto 11, precisa que discriminación y restricción de establecimiento son dos cosas diversas, pues el hecho de desalentar a las agencias y sucursales puede ser discriminatorio, pero no se proyecta en el derecho de las personas jurídicas a establecerse en un Estado nacional (Francia), dado que

discriminación formal puede corresponder, de hecho, a una falta de discriminación material. La discriminación material, como ya explicamos, consiste en tratar de distinta forma situaciones similares o de forma idéntica situaciones distintas³⁹³.

De esta manera el Tribunal de Justicia -siguiendo a CASADO OLLERO- pone de manifiesto una doble vertiente del principio comunitario de no discriminación: primera prohíbe el trato diferente de situaciones similares, de donde se infiere que dichas situaciones exigen un tratamiento similar³⁹⁴. Segunda hay que tener en consideración las peculiaridades del criterio de la comparación, para que situaciones comparables no sean tratadas de manera diferente, y en caso de un trato diverso éste debe estar justificado de forma objetiva para no producir un resultado prohibido por el Derecho Comunitario.

El principio de no discriminación enfatiza el avance de los pilares fundamentales de todo Estado de Derecho, justicia y equidad, pues como manifestación del principio de igualdad de trato no solo se proyecta sobre normas concretas del Tratado de la Comunidad Europea, también afecta a otras normas del Derecho Comunitario derivado. Estas sirven al Tribunal de Justicia de las

el derecho a establecerse libremente implica la eliminación de las restricciones a la apertura de agencias, sucursales, filiales o establecimientos permanentes.

³⁹³ Vid. S.T.J.C.E. de 17 de julio de 1963, *Italia/Comisión*, Asunto 13/63, Rec. pp. 335 y ss.

³⁹⁴ Vid. CASADO OLLERO, G. *El Principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)*. Revista Española de Derecho Financiero 32/1981, p. 548 y ss.

Comunidades Europeas para enjuiciar la adecuación del ordenamiento fiscal de los países miembros a las exigencias del principio comunitario de no discriminación³⁹⁵.

Varios de los problemas de interpretación y aplicación de la no discriminación fiscal han sido resueltos sobre la base del cumplimiento de los objetivos del Tratado de la Comunidad Europea, principalmente la libre circulación de mercancías. Por otra parte, hoy día se están resolviendo estos problemas fundamentándose en el principio de libre circulación de personas y su incidencia en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Tema éste que ha dado impulso renovado a los legisladores en su interés por estos problemas. Gran parte de este resultado se lo debemos al reconocimiento, de carácter pretoriano vía cuestión prejudicial, de la eficacia directa en las normas fiscales.

La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 28 de enero de 1986, Asunto denominado *Avoir fiscal*³⁹⁶ es un inicio donde se

³⁹⁵ GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 24.

³⁹⁶ Esta litis se refiera a la discriminación que se origina como resultado de la negativa de conceder a las sucursales y agencias con establecimiento permanente en Francia, el activo fiscal, que prevé la legislación de ese país. Este beneficio fiscal, sólo reservado a las personas que tienen su domicilio social en Francia, consiste en la reducción de la mitad de lo pagado por el impuesto de sociedades por las acciones de otras sociedades francesas que tengan en sus carteras.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas invoca la libertad de establecimiento como causa de violación del Derecho Comunitario señalando: "la sede de las sociedades sirve para determinar su sometimiento al orden jurídico del Estado. Admitir que el Estado miembro pueda aplicar libremente un trato diferente por el solo hecho de que la sede de una sociedad esté situada en otro Estado miembro vaciará de su contenido las disposiciones del Tratado." Comentario a la sentencia de 28 de enero de 1986,

admite, por vez primera, la aplicación de la prohibición de discriminación fiscal respecto a un impuesto directo y dentro de la obligación real de contribuir. Le han seguido otras muchas que confirman el criterio del T.J.C.E.

Desde la perspectiva fiscal se vetan las discriminaciones que tengan como criterio de diferenciación el origen de las mercancías. El principio de no discriminación fiscal no permite una diferenciación en el trato de mercancías, así el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea sólo es aplicable a las mercancías procedentes de los países comunitarios y, en su caso, a las mercancías originarias de países terceros que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros. De ello resulta que dicha disposición no es aplicable a los productos importados directamente de países terceros³⁹⁷.

También se prohíben las discriminaciones entre trabajadores, lo que supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad con respecto al empleo, la residencia, la retribución y las demás condiciones de trabajo³⁹⁸. En relación a la residencia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades

Avoir fiscal, Asunto 270/83. DOCAVO ALBERTI, L. *Jurisprudencia Tributaria* del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, La Ley, Madrid, 1991, pp. 44-48.

También resulta interesante el estudio que realiza en el año 1973 MARTÍNEZ GENIQUE sobre el mismo crédito fiscal (*avoir fiscal*), cuya conclusión es igual a la que trece años después dicta el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso 270/83. *Vid.* MARTÍNEZ GENIQUE, A. *Discriminaciones Fiscales...ob.cit.*, pp. 641-663.

³⁹⁷Quincena Fiscal 6/95, S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1994, *OTO*, Asunto C-130/92, Rec.p.I-3281, p. 51.

³⁹⁸ *Vid.* S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, *Clean Car*, Asunto C-350/96, p. I-7.

Europeas ha dicho que los residentes y los no residentes no son comparables por lo general, salvo que se compruebe la comparabilidad, entonces se podrá invocar la discriminación como causa de violación del Derecho Comunitario³⁹⁹.

Igualmente, veta la discriminación por razón de establecimiento; libre ejercicio del mismo que constituye uno de los principios fundamentales de la Unión Europea, toda vez que las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea que garantizan dicha libertad, tienen efecto directo desde la finalización del periodo transitorio, según texto literal, y se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida sin discriminación alguna⁴⁰⁰.

El artículo 49, antiguo artículo 59, del Tratado de la Comunidad Europea sobre la libre prestación de servicios, se opone a la aplicación de toda normativa nacional que, sin justificación objetiva, discrimine a un prestador de servicios en el ejercicio de esta libertad u obstaculice su mera posibilidad de ejercerla⁴⁰¹.

³⁹⁹ CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Contabilidad, el Establecimiento Permanente y el Derecho Comunitario: el caso Futura Participations*. Quincena Fiscal, número 18, octubre, Madrid, 1998, p. 12.

⁴⁰⁰ *Vid.* S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1995, *Commerzbank*, Asunto C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 20 y ss.

⁴⁰¹ *Vid.* S.T.J.C.E. de 5 de octubre de 1994, *Comisión/Francia*, Asunto C-381/93, Rec.p. I-5145, apartado 16.

Por último, están prohibidas las discriminaciones fiscales indirectas; como aplicar diferentes métodos de cálculo del impuesto⁴⁰², doble imposición⁴⁰³, privación de beneficios fiscales⁴⁰⁴.

Dentro de la fiscalidad internacional, diversos autores como VANISTENDAEL, POHL, AMATUCCI, y STAHL concluyen que, el principio de no discriminación fiscal debería ser definido en términos generales, tal y como sucede en el ámbito comunitario, esto es: exigiendo que situaciones comparables no deban ser tratadas de modo diferente y diferentes situaciones no deban ser tratadas de modo similar, salvo que este tratamiento se encuentre objetivamente motivado⁴⁰⁵.

⁴⁰² Consiste en la falta de consideración de la situación personal o familiar del contribuyente no residente, como en la aplicación de un tipo impositivo superior. *Vid.* A.T.J.P.I.C.E. 9/96, Asunto C-107/94, que tiene su precedente en el Asunto C-80/94, S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, p. 28. En el mismo sentido véase la sentencia de 17 de septiembre de 1987, Asunto 433/85, sobre la fiscalidad del automóvil, en la cual se sometía a los automóviles que sobrepasan una determinada potencia a un impuesto superior que aumentaba de manera proporcional según la cilindrada del vehículo, frenándose la progresión normal del impuesto en beneficio de los coches de fabricación nacional. *Vid.* DOCAVO ALBERTI, L. *Jurisprudencia Tributaria...ob.cit.*, pp. 94-95.

⁴⁰³ *Vid.* El estudio de OCHOA TREPAT, M.L. *El IVA y el artículo 95 del Tratado CEE* (Comentario a la Sentencia de 25 de febrero de 1988, dictada por el Tribunal de Justicia en el Asunto 299/86), Noticias C.E.E. 59/1989, p. 121.

⁴⁰⁴ *Vid.* S.T.J.C.E. de 27 de enero de 1986, *Avoir fiscal*, Asunto 270/83. De manera más reciente las sentencias de 26 de enero de 1993, *Werner*, Asunto C-112/91 y de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, Asunto 279/93. En ambas sentencias se les negaba el beneficio del *splitting tariff*. Más adelante tendremos ocasión de volver sobre estos asuntos.

⁴⁰⁵ *Vid.* *The Non-discrimination Article in Tax Treaties*. AA.VV. European Taxation, october 1991. pp.345-347.; y VANISTENDAEL, F.; POHL, D.; AMATUCCI, F., Y STAHL, K. *National Reports on the interpretation of the non discrimination principle by national Courts*. Non Discrimination Tax Seminar. Università degli Studi di Bergamo, Italy, 27-28 March, 1998.

De lo anteriormente expuesto por la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas podemos enumerar lo que serían, a nuestro entender, los elementos del concepto del principio de no discriminación fiscal en el Derecho Comunitario: 1) tratamiento diferente de situaciones comparables; 2) la idea de la discriminación encubierta; 3) posibilidad de justificación por diferencias objetivas de trascendencia; 4) carácter instrumental respecto del ordenamiento donde se proyecta; 5) diferencia con manifestaciones del mismo principio en el ámbito fiscal internacional y nacional, y 6) tiene naturaleza jurídica.

III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO CUARTO.

1ª.- El principio de no discriminación lo definimos como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y sea tratada de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico. Se trata de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso Estados, sin la posibilidad de ejercer unos derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados.

2ª.- El principio de igualdad de trato tiene efecto directo vertical y horizontal, es decir, puede ser invocado frente a los Estados y contra los

particulares. Asimismo éste es inaplicable a las relaciones externas de la Unión Europea la cual no está obligada a brindar un trato igual a los países terceros.

El principio de igualdad, como lo entiende el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, condena las discriminaciones por razón de nacionalidad y cualquier otra forma disfrazada que arroje el mismo resultado.

3ª.- El ámbito de aplicación del principio de no discriminación previsto en la Convención Europea de Derechos Humanos es diferente del campo de aplicación del principio de no discriminación fiscal. El primero es un derecho fundamental sólo dentro de la Unión Europea y el segundo es un principio que se aplica en el intercambio comercial de bienes, servicios y capitales comunitarios.

4ª.- Se prohíbe de forma general en la Unión Europea la discriminación por razón de nacionalidad, residencia, sexo, remuneración económica, entre productos, entre personas, en sentido inverso (cuando hay un elemento comunitario), directa e indirecta.

5ª.- El principio de no discriminación, previsto en el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea, de conformidad con el criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho Comunitario para las cuales el ordenamiento comunitario no prevea normas específicas contra la

discriminación. Además, garantiza los objetivos del Tratado de la Comunidad Europea previstos en los artículos 2 y 3.

6^a.- El principio de no discriminación no se transgrede cuando se lleva a efecto este "triple test": 1.- Objetivo compatible con el Derecho Comunitario; 2.- Que no exista un efecto proteccionista o discriminatorio, y 3.- En caso de existir o permitirse una discriminación ésta debe estar suficientemente motivada en criterios objetivos.

7^a.- El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no prohíbe cualquier discriminación, sólo aquella que se produzca entre personas, mercancías, servicios y capitales y el derecho de establecimiento en más de uno de los Estados miembros. Es necesario que exista el elemento extranjero, normalmente la nacionalidad del ciudadano comunitario, para que los jueces comunitarios puedan examinar la discriminación.

8^a.- Los elementos que consideramos contiene el concepto del principio de no discriminación fiscal en el Derecho Comunitario son: 1) tratamiento diferente de situaciones comparables; 2) la idea de la discriminación encubierta; 3) posibilidad de justificación por diferencias objetivas de trascendencia; 4) carácter instrumental respecto del ordenamiento donde se proyecta; 5) diferencia con manifestaciones del mismo principio en el ámbito fiscal internacional y nacional, y 6) tiene naturaleza jurídica.

9ª.- Las modificaciones que los Estados miembros realicen en sus legislaciones para convertir en no discriminatorios sus sistemas fiscales es una manera particular de armonización indirecta.

La armonización fiscal, la no discriminación y la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales son necesarias para la realización de los objetivos de la Unión Europea. Como ejemplo de lo anterior tenemos los artículos 90, no discriminación fiscal, y 93, armonización fiscal indirecta, del Tratado de la Comunidad Europea.

10ª.- En el plano fiscal hay una primera exigencia que es la de garantizar una neutralidad fiscal en cuanto a los intercambios entre los diferentes países que forman la Unión Europea. No existe un sistema fiscal de la Unión Europea, propiamente dicho, existen 15 sistemas fiscales diferentes y estos sistemas diversos deben convivir entre sí, de manera que sea posible al mismo tiempo el funcionamiento de un mercado único, sin barreras comerciales, sin discriminaciones, sin fronteras de ningún tipo entre los Estados comunitarios.

11ª.- Las diferencias fiscales entre los Estados miembros distorsionan la neutralidad e influyen en la localización de las inversiones. Por ello será necesaria que la armonización fiscal avance a través de la integración positiva y, también, negativa, toda vez que las normas comunitarias prohíben las

discriminaciones, y es, precisamente, en la integración negativa donde más avance se ha conseguido, sin embargo no debería de ser así.

CAPÍTULO QUINTO

LA NO DISCRIMINACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA Y SU PROYECCIÓN EN LA FISCALIDAD INDIRECTA

Ubi cumque cause cognitio est, ibi praetor desideratur.

(D.50,17,105, Paul. 1 ad ed.)

Allí donde es necesaria una cognición de

*la causa se requiere la presencia del pretor.*⁴⁰⁶

I.- LA LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS EN LA UNIÓN EUROPEA. 1.- Libre circulación de mercancías, derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente. 2.- Ayudas de Estado. 3.- Los monopolios fiscales. II.- EL ARTÍCULO 90 DEL TRATADO DE LA COMUNIDAD EUROPEA. 1.- La prohibición de discriminación fiscal del Tratado de la Comunidad Europea. 1.1.- Análisis jurídico del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea. 1.1.1.- Sujeto de la obligación. 1.1.2.- Prohibición de discriminación manifiesta o encubierta. 1.1.3.- Ámbito de aplicación material: la definición de producto. 1.1.4.- Ámbito espacial de la prohibición de discriminación fiscal. 1.1.5.- Contenido de la prohibición de discriminación fiscal. 1.1.6.- Imposición superior. 1.1.7.- Definición de similitud. 1.1.8.- Prohibición de proteccionismo fiscal a la producción nacional. 2.1.- La desgravación fiscal a la exportación del artículo 91 del

Tratado de la Comunidad Europea. 2.2.- La excepción a la fiscalidad directa. III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO QUINTO.

I.- LA LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS EN LA UNIÓN EUROPEA.

1.- Libre circulación de mercancías, derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente.

La Primera Parte del Tratado de la Comunidad Europea, titulada “Principios”, dedica su artículo 2 a la misión de la Comunidad y su artículo 3 a las acciones para alcanzar el mercado común, las cuáles se pueden resumir en dos: la aplicación de la no discriminación por razón de nacionalidad y la armonización de las normas que pudieran obstaculizar la construcción del mercado común⁴⁰⁷.

El artículo 3 del Tratado CE al enumerar los instrumentos necesarios para que la Unión Europea pueda lograr sus objetivos, establece la eliminación de los derechos de aduana y las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías, así como toda otra medida de efecto equivalente. La prohibición de estos derechos y tasas de efecto equivalente tiene como fin asegurar la libre

⁴⁰⁶ IGLESIAS-REDONDO, J. *Definiciones, Reglas y Máximas Jurídicas Romanas*, Civitas, Madrid, 1986, p. 167.

⁴⁰⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos 3 fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 9.

circulación de mercancías en el interior de la Comunidad Europea, debiéndose descartar todo obstáculo con el objetivo de realizar el libre mercado entre los Estados miembros.

La Tercera Parte del Tratado de la Comunidad Europea, titulada “Políticas de la Comunidad”, dedica su Título I a la libre circulación de mercancías. Dicho Título en su Capítulo I regula la Unión Aduanera en los artículos 25, 26 y 27. En su Capítulo II regula la Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros cuyos artículos correspondientes son 28, 29, 30 y 31. Lo anterior no resulta ocioso pues nos permite ver el marco normativo donde nos situamos y la manera en que el Tratado CE quiere alcanzar los fines del mercado común y la unión económica y monetaria.

Con la creación de la Unión Aduanera se cimenta un puntal básico para la libre circulación de mercancías. Este espacio aduanero definirá el sentido de las mercancías comunitarias como "las obtenidas en su territorio", y su libre intercambio, sin restricciones arancelarias, dentro del mismo. Pero tampoco las mercancías que no pertenecen a dicho espacio pueden ser segregadas, en el sentido de que las mismas no deben padecer ninguna restricción aduanera por la Unión Europea, como las llamadas exacciones de efecto equivalente o los derechos de aduana de importación y exportación. En estos términos o muy similares, se manifiesta el Tratado de la Comunidad Europea en su artículo 23, con ocasión de definir el ámbito de la libre circulación de mercancías

comunitarias⁴⁰⁸. También es aconsejable ver el artículo 4, inciso 7 del Reglamento C.E.E. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario⁴⁰⁹.

En el célebre fallo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Asunto *Van Gend and Loos*⁴¹⁰ se analizan los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente en relación con las normas comunitarias: Según el espíritu, la economía y el texto, el artículo 3 del Tratado de la Comunidad Europea, ha de interpretarse en el sentido de que produce efecto inmediato y da nacimiento a derechos que las jurisdicciones nacionales deben celosamente salvaguardar. Se establece así un mandato claro, e incondicional,

⁴⁰⁸ Artículo 23.- "1. La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en su relaciones con terceros países.

2. Las disposiciones de la Sección primera del Capítulo 1 y las del Capítulo 2 del presente Título se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros."

⁴⁰⁹ Artículo 4. "A efectos del presente Código, se entenderá por:..

7) mercancías comunitarias: las mercancías:

- que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad. Las mercancías obtenidas a partir de mercancías incluidas en un régimen aduanero suspensivo no se considerará que tienen carácter comunitario, en los casos de importancia económica particular determinados según el procedimiento del Comité;

- importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad y despachadas en libre práctica,

- que se obtengan en el territorio aduanero de la Comunidad a partir de las mercancías a que se hace referencia en el segundo guión exclusivamente, o bien a partir de las mercancías a que se hace referencia en los guiones primero y segundo;"

⁴¹⁰ S.T.J.C.E. de 5 de febrero de 1963, Asunto 26/62, donde se discutía -entre otras cosas- si el artículo 12 del Tratado CEE tiene un efecto interno; en otros términos, si los justiciables pueden hacer valer, en base a este artículo, derechos individuales que el juez debe salvaguardar, resolviéndose el juicio en sentido afirmativo.

hacia los países comunitarios, de abstenerse de fijar derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente.

Los derechos de aduana tienen diversas modalidades según sea el hecho imponible: derechos arancelarios a la importación, derechos arancelarios complementarios, derechos de exportación y derechos antidumping. En estos casos existe un premio de recaudación del 10% a favor de los Estados miembros. Los fondos obtenidos por el arancel aduanero común son también recursos propios de la Comunidad Europea⁴¹¹. No tendría sentido pues que los Estados miembros mejor dotados de puntos de entrada y salida para las mercancías se beneficiaran de una mayor recaudación por este arancel, cuando la mercancía puede ser consumida en cualquier lugar del mercado europeo.

La noción de medidas de efecto equivalente se estudia en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas conocida con el nombre de: "*Dassonville*". Su definición identifica como tales medidas a toda reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de obstaculizar directa o

⁴¹¹ Son recursos propios de la Unión Europea -siguiendo a FALCÓN Y TELLA- los tributos establecidos y gestionados por los órganos comunitarios, es decir, todos los tributos respecto a los que las competencias normativas, las facultades de gestión y la titularidad de las sumas recaudadas corresponden a las Comunidades Europeas, e incluso aquellas cantidades que los Estados miembros o los particulares están obligados a poner a disposición de las Comunidades para financiar el presupuesto. A los Estados miembros les corresponde el ejercicio de las mismas, conservando la Comunidad un poder de vigilancia sobre las actividades estatales de gestión. *Vid.* CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Nogueras, Civitas, Madrid, 1993, p. 937, y FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 111.

indirectamente, actualmente o potencialmente, el comercio intracomunitario⁴¹². Posteriormente, en la Sentencia "*Cassis de Dijon*", el T.J.C.E., amplía el criterio jurisprudencial anterior, y añade a dichos obstáculos que van contra la libre circulación de mercancías, las normas que un Estado miembro, aprovechando la falta de armonización de las legislaciones, impone a los productos de otro Estado de la Unión en calidad de requisitos que deben cumplir -como denominación, forma, dimensiones, peso, composición, presentación, etiquetado y acondicionamiento-. Y serán así consideradas, aunque dichas normas sean indistintamente aplicadas a sus productos internos. Pero a este tipo de actuaciones prohibidas se le opone la importante salvedad de que la aplicación de esta clase de normativas pueda -y deba- estar justificada de manera razonable por un objetivo de interés general. Únicamente en este caso extremo puede prevalecer este uso sobre las exigencias de la libre circulación de mercancías⁴¹³.

Lo anterior es lo que se conoce como la doctrina de la *exigencias imperativas de intereses general*.⁴¹⁴ Esta, es empleada para justificar normas nacionales en el ámbito de la fiscalidad directa (Impuesto Sobre la Renta de las

⁴¹² S.T.J.C.E. de 11 de julio de 1974, Asunto 8/74, Rec.1974, p. 852.

⁴¹³ S.T.J.C.E. de 20 de febrero de 1979, 120/78, Rec. 1979, p. 649.

⁴¹⁴ "...los obstáculos a la circulación intracomunitaria que resultan de disparidades de las legislaciones nacionales relativas a la comercialización de los productos en cuestión, deben ser aceptados en la medida en que estas prescripciones puedan ser reconocidas como necesarias para satisfacer exigencias imperativas relativas, particularmente, a la eficacia de los controles fiscales, a la protección de la salud pública, a la lealtad de las transacciones comerciales y a la defensa de los consumidores." S.T.J.C.E. de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, Asunto 120/78, fundamento jurídico 8. Sobre este tema tendremos ocasión de volver más adelante.

Personas Físicas) que pudieran contravenir al ordenamiento comunitario. Estas excepciones a las libertades comunitarias deben ser interpretadas de forma estricta y se encuentran sujetas al principio de proporcionalidad y no deben ocultar una discriminación arbitraria o una restricción encubierta al comercio intracomunitario⁴¹⁵.

La doctrina define en un primer momento las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana como aquellos gravámenes que, no siendo tributos internos, tienen un efecto discriminatorio frente a las importaciones. Los preceptos 23 y 25 del Tratado de la Comunidad Europea prohíben todas las exacciones de efecto equivalente a un derecho aduanero; así estos artículos atienden a la naturaleza jurídica, mientras el artículo 90 atiende al efecto. El concepto de medida de efecto equivalente es comprensivo de disposiciones legales, reglamentarias o administrativas -incluidas aquí las prácticas administrativas-, y del principio de no discriminación.

La Directiva 70/50 de 22 de diciembre de 1969, cita como constitutivas de medidas de efecto equivalente: a) Las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas que persigan imposibilitar las importaciones, dificultarlas o encarecerlas más que la venta de la producción nacional; b) La práctica de las autoridades administrativas, así como todos los actos que emanen de una autoridad pública, incluidas las incitaciones, que se realicen con la misma

⁴¹⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no*

finalidad que los supuestos anteriores, y c) El principio de no discriminación (artículo 6 T.C.E.)⁴¹⁶.

Se excluyen de esa lista las formalidades para la importación (en contradicción con la concepción dada por la Alta Autoridad en 1955), y la categoría de las medidas indistintamente aplicables.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende por medida de efecto equivalente una reglamentación comercial de Estados comunitarios susceptible de entorpecer, directa o indirectamente, actual o potencialmente el comercio intracomunitario. La excepción de la exacción será legítima cuando pueda considerarse como una contraprestación de un servicio efectivamente prestado al importador y que en su cuantía resulte proporcionado al precio del servicio. El hecho de que un gravamen se perciba por la importación misma, y no simplemente con ocasión de ésta, es indicio de que se trata de una exacción de efecto equivalente. Las exacciones de efecto equivalente están prohibidas independientemente de la finalidad con que se han instituido y del destino de los ingresos producidos; los tributos internos pueden mantenerse siempre que se introduzcan las modificaciones necesarias para eliminar el efecto discriminatorio. Con relación a las diferencias sustanciales entre una exacción de efecto equivalente y un tributo interno, señala la jurisprudencia comunitaria: que "la

discriminación comunitaria. Cuadernos 3 Fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 33.

primera grava tan sólo el producto importado en cuanto tal, mientras que el segundo grava al mismo tiempo productos importados y nacionales"⁴¹⁷.

Dentro de un mercado comunitario, donde las libertades de mercancías, circulación, establecimiento, personas y capitales tienen un protagonismo destacado, la supresión de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros es de gran trascendencia. Así lo ha querido el propio legislador comunitario. Prueba de ello es su previsión de haberla incluido en el contenido de los artículos 28, 29 y 30 del Tratado de la Comunidad Europea -en este último para confirmar la excepción-⁴¹⁸. Esto supone felizmente una eficaz barrera legal para aquellos socios comunitarios que intenten entorpecer el libre mercado a través de restricciones a la importación, exportación o libre tránsito⁴¹⁹.

⁴¹⁶ Cfr. HERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ DEL VALLE, I. *El principio de no discriminación y las restricciones cuantitativas a la importación*. Noticias C.E.E. No. 34/1987, p. 145.

⁴¹⁷ S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1987, Asunto 193/85, Rec., p. I-2085.

⁴¹⁸ Artículo 28. "Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente."

Artículo 29. " Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente.

Artículo 30. "Las disposiciones de los artículos 28 y 29, ambos inclusive, no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros."

⁴¹⁹ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. La noción de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la luz de la última jurisprudencia de la Corte Comunitaria de Luxemburgo (Asuntos *Deutsches Milch-Kontor*, *Lamaire*, *Otto y Lancry*). Noticias Unión Europea, núm.14, 1996, p. 75., y CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995. La Ley-Actualidad*. Madrid, 1996, p. 179; Sobre el tema de la libre circulación de mercancías respecto a los derechos de aduana existe una abundante literatura, como ejemplo ver: BARENTS, R. *New developments in measures having equivalent effect*.

Es criterio jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que no restringen las disposiciones en materia de libre circulación de mercancías las normas que se aplican a las personas que ejercen una actividad en el territorio de un Estado miembro y afecten de igual manera, legalmente o de hecho, a la comercialización de las mercancías del Estado nacional y del Estado miembro. En caso de que se discriminara a las personas o se transgrediera el Derecho comunitario, se tendrá que examinar si dicha norma nacional se encuentra justificada a la luz de la doctrina de las exigencias imperativas de interés general.

Como conclusión, estos son -a nuestro juicio- los requisitos para ver una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana:

- 1.- El servicio no debe ser de recepción obligatoria.
- 2.- Debe ser prestado efectivamente, no basta la sola posibilidad.
- 3.- Debe reportar un beneficio general y particular para el importador.
- 4.- Tampoco puede ser la contraprestación de un servicio aduanero.
- 5.- Debe existir una proporción entre el costo y el servicio prestado.

2.- Ayudas de Estado.

Common Market L. Review, volumen 18, 1981, pp. 271 y ss.; CHALMERS, D. Repackaging the internal Market-The ramification of the Keck judgement. European Review, 1994, pp. 387 y ss.; PELECHA ZOZAYA, F. La exacciones de efecto equivalente a derechos de aduanas en el comercio con los países no comunitarios. Impuestos 17/1989, pp. 80-81.; FALCÓN Y TELLA, R. El despacho de mercancías en los locales del importados y las exacciones de efecto equivalente. Impuestos II/1989, pp. 1150-1151; GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana. Noticias Unión Europea, núm. 144, 1997, pp. 94-95.; STOFFEL VALLOTTON, N. Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la CEE, Impuestos 7/1996, pp. 143-146, 148-150, y 153.

En principio el concepto de ayuda⁴²⁰ es incompatible con los objetivos del Tratado de la Comunidad Europea. En este sentido, los artículos 2 y 3 del T.C.E. afirman que la competencia debe ser libre, lo cual sería incompatible con el régimen de ayudas de los Estados miembros. Asimismo podría ser incompatible con el sistema económico que hoy en día es de economía mixta, por lo cual se produce una disyuntiva entre la actuación del Estado y la libre competencia.

Las ayudas estatales son mecanismos de protección frente al endurecimiento de la competencia, que genera dificultades económicas. Para subsanar estas dificultades las naciones otorgan ayudas. Sin embargo, no siempre se conceden del modo que sería deseable u óptimo.

Las ayudas estatales vienen recogidas en el T.C.E. en los artículos 87, que no tiene efecto directo, 88, que tiene efecto directo en la parte número tres, es decir, la posibilidad de aplicar éste en los Estados miembros con independencia

⁴²⁰ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende por ayuda “las intervenciones que, bajo formas diversas, disminuyen las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa” S.T.J.C.E. de 23 de febrero de 1961, des Gezamenlijke Steenkolen mijnen in Limburz/Alta Autoridad CECA, asunto 39/59, Rec. 1961, pp. 1 y ss. citada por BERLÍN, D. *Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario*. Noticias C.E.E. No. 32/1987. CISS, Valencia, 1987. p. 97; también la entiende como toda forma de apoyo acordada por un Estado miembro por medio de fondos estatales, para atender un objetivo distinto del puramente económico. (S.T.J.C.E. de 10 de julio de 1986, *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 234/84). Citada por SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 5/00, Edersa, Madrid, 2000, p. 192 y ss.

Asimismo, la doctrina entiende que: “Las ayudas nacionales constituyen instrumentos de intervención de los poderes públicos en el marco de su política económica, dirigidos a favorecer a ciertas empresas o producciones y pueden tener por resultado el falsear, o amenazar con falsear la competencia y afectar a los intercambios y, por ello, perturbar el buen funcionamiento del mercado común. De ese modo, dichas ayudas pueden constituir un obstáculo al libre juego de la competencia, si no respetan

de previsiones al respecto por los Derechos internos, y 89 que no tiene efecto directo. Aunque no hay una definición como tal en el Tratado, sí hay un principio general de incompatibilidad (artículo 87.1 T.C.E.)⁴²¹. Para que las ayudas públicas *puedan considerarse incompatibles* hay que atender a los siguientes requisitos:

- a) Han de afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros;
- b) Han de ser otorgadas por los Estados miembros o con fondos estatales;
- c) Han de falsear o amenazar con falsear la competencia, y
- d) Han de favorecer a determinadas empresas o producciones.

Veamos cada requisito en particular:

a) La afectación a los intercambios comerciales entre los Estados miembros puede ser actual o potencial y ha de tener un componente comunitario. Se establecen unos porcentajes mínimos que permitan considerar cuando se está afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros⁴²².

determinadas normas y principios previstos al efecto...” FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Ayudas Otorgadas por los Estados*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I, Civitas, Madrid, 1995, pp. 741-742.

⁴²¹ Artículo 87.1 T.C.E. “Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

⁴²² La 1ª. Comunicación de la Comisión, en 1992 (después sería reformada por otra de 1996) establece, desde 1992 que pueden concederse ayudas por los Estados sin comunicarlo a la Comisión hasta el tope de 100.000 ECUS (antes eran 50.000 ECUS). Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 24 de diciembre de 1983 y de 6 de marzo de 1996 pp. 122 y 9-10 respectivamente. También consultar:

Para la concesión de la ayuda es preciso que la autoridad primero realice un análisis sobre el mercado económico, a fin de no distorsionar éste, de conformidad con la S.T.J.C.E. de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris Holland B.V.*, asunto 730/79. Aquí el Tribunal de Justicia dijo que si hay ayuda del Estado es claro que afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros porque perjudicia a los competidores extranjeros, toda vez que la empresa Philip Morris, dedicada a producir tabaco, dirigía un 80% de su producción a la exportación y recibía un subsidio a la exportación por parte del gobierno holandés⁴²³, por tanto la incompatibilidad es evidente, viola el artículo 87 del Tratado CE, cuando se trata de ayudas a la exportación dentro del territorio comunitario.

En caso de ayudas a la exportación a terceros países, en principio, no habría incompatibilidad, pero habría que tener en cuenta si existen o no mecanismos de afectación indirecta.

b) No es la forma directa de la ayuda estatal lo que importa más, sino, también, los efectos indirectos de la misma. Así en la Decisión de la Comisión de 31 de julio de 1991, relativa a la ayuda concedida por el Concejo del Condado de Derbyshire a la empresa “Toyota Motor Corporation”, fabricante de vehículos de

Fourteenth Report on Competition Policy. Capítulo I, 1984, Comisión de la Comunidad Europea, Bruselas, pp. 123-132.

⁴²³ Cfr. Fundamentos jurídicos 1, 2 y 10. S.T.J.C.E. de 17 de septiembre de 1989, *Philip Morris Holland B.V.*, asunto 730/79.

motor, la Comisión dijo que el hecho de vender unos terrenos por un precio mucho menor del suyo constituye una ayuda de Estado⁴²⁴.

De igual manera el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 24 de enero de 1978, *Van Tiggele*, asunto 82/77, Rec. p. 25, apartados 24 y 25, señaló que sólo los beneficios concedidos directa o indirectamente mediante recursos del Estado pueden ser considerados como ayudas en el sentido del apartado 1 del artículo 87, antiguo artículo 92 del Tratado CE.

La diferencia entre ayudas otorgadas por el Estado miembro y ayudas otorgadas a través de fondos estatales está destinada a incluir en el concepto de ayuda las otorgadas por los organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado⁴²⁵.

c) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha establecido que las ayudas deben falsear o amenazar con falsear la competencia para considerarlas incompatibles con las normas comunitarias. Las

⁴²⁴ La ayuda era una subvención de 4.2 millones de libras que concedía el Condado de Derbyshire a la empresa Toyota Motor Corporation con motivo de la venta de un solar de 580 hectáreas. *Vid.* Decisión de la Comisión de 31 de julio de 1991. Diario Oficial de las Comunidades Europeas No.L 6/36, del 11 de enero de 1992.

⁴²⁵ *Cfr.* S.T.J.C.E. de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun Schiffahrts*, asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91. Fj. 19.

distorsiones a la competencia pueden ser tanto actuales como potenciales y las amenazas ha de ser serias y suficientes⁴²⁶.

- e) Las ayudas deben favorecer a determinadas empresas o producciones, no todas. Así, pueden constituir ayudas, por ejemplo: una relación de empresas que van a recibir determinados beneficios y que el Estado diga cuáles se van a beneficiar.

Dentro de las características positivas tenemos que las normas 2 y 158⁴²⁷ del Tratado de la Comunidad Europea propugnan la cohesión económica y social. Estas ayudas contribuyen, en determinados aspectos, a lograr los fines de la cohesión. La acción de los Estados miembros ha de ser controlada, debe tener límites, es decir, debe haber un cierto equilibrio entre la proyección de ayudas que hace el Tratado de la Comunidad Europea y las autorizaciones a estas ayudas.

⁴²⁶ Vid. S.S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, *Cofaz*, asunto 169/84; de 21 de noviembre de 1991, *Federación nacional de Comercio Exterior de productos alimenticios/Estado Francés*, asunto C-354/90; de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto C-310/87; de 10 de julio de 1986, *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 234/84, Rec. 1986 y *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 40/85, Rec. 1986. Asimismo consultar: SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 5/00, Edersa, Madrid, 2000, p. 192; y FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Ayudas Otorgadas por los Estados*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I, Civitas, Madrid, 1995, pp. 741-742.

⁴²⁷ “A fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Comunidad, ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica y social.

La Comunidad se propondrá, en particular, reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones o islas menos favorecidas, incluidas las zonas rurales.”

El apartado 3 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea enumera las ayudas compatibles de *iure*. Estas son aquellas que benefician el desarrollo económico de regiones comunitarias; que fomenten la realización de proyectos de interés común; que pongan solución a una grave perturbación económica de un Estado miembro; aquellas que favorezcan el desarrollo de ciertas regiones económicas y ayuden a promover la cultura y conservación del patrimonio, siempre y cuando no alteren las condiciones de libre competencia en la Unión Europea.

La Comisión es la responsable de examinar si las ayudas que otorga un Estado miembro son compatibles con las normas comunitarias. Dispone de un control y examen permanente de las ayudas, estableciendo un procedimiento previo, en el artículo 88 del Tratado de la Comunidad Europea, sin cuya observancia ninguna ayuda puede considerarse legalmente concedida. La anterior disposición persigue que el reconocimiento de la posible incompatibilidad de una ayuda con el mercado común resulte, bajo control del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, vía artículo 226 T.C.E⁴²⁸., de un procedimiento adecuado, de cuya aplicación es responsable directamente la Comisión.

⁴²⁸ “Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia.”

Si la Comisión comprueba que una ayuda ha sido concedida o modificada sin haber sido notificada y después de haber requerido al Estado miembro interesado a presentar sus observaciones al respecto, puede ordenarle, por medio de una decisión provisional, y en espera del resultado del examen de la ayuda, que suspenda inmediatamente su concesión y que envíe a la Comisión, en el plazo que ésta determine, todos los documentos, informaciones y datos precisos para examinar la compatibilidad de la ayuda con el Derecho comunitario⁴²⁹.

Los demás Estados miembros pueden hacer uso del artículo 227 del Tratado de la Comunidad Europea y recurrir al Tribunal de Justicia para denunciar el incumplimiento de las obligaciones del T.C.E. y de la ayuda en particular.

Cuando el Estado miembro acata la orden la Comisión de facilitar las informaciones solicitadas, ésta tiene la obligación de resolver de conformidad con el procedimiento del artículo 88. En caso contrario, la Comisión tiene competencia para poner fin al procedimiento y proceder a dictar la decisión que declare la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda con el mercado común, con base en los elementos de que dispone. En su caso, esta decisión puede exigir la restitución del importe de la ayuda ya otorgada.

⁴²⁹ Vid. S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión de las Comunidades Europeas*, Asunto C-301/87, fundamento jurídico 19.

Por último, de manera breve, hacemos mención de las medidas fiscales a que se refiere el Código de Conducta⁴³⁰. La Comisión se comprometió a elaborar unas directrices que deberán seguir las naciones comunitarias cuando aprueben una ayuda de Estado. Estas directrices y el contenido del Código garantizarán la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas nacionales a fin de suprimir cualquier discriminación en materia de ayudas de Estado.

3.- Los monopolios fiscales.

Los monopolios afectan al libre mercado e impiden la integración económica. Pueden ser de dos tipos en general: monopolios de hecho y monopolios de Derecho. En los primeros sólo hay un operador único. Estos no son objeto de disposiciones muy agresivas, sin embargo se busca que no perturbe

⁴³⁰ En 1997 el Consejo Ecofin invitaba a la Comisión a presentar un paquete fiscal que contemplara el tema de los intereses de los Estados miembros y soluciones al respecto. El paquete fiscal incluía: un código de conducta en materia de fiscalidad empresarial; una comunicación de la Comisión en materia de ayudas de Estados de naturaleza fiscal; medidas para eliminar distorsiones en la imposición de rentas del capital; medidas orientada a suprimir la imposición en la fuente de los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre sociedades; y medidas para suprimir las distorsiones en los impuestos indirectos.

El Código de Conducta propugna por una acción comunitaria coordinada para luchar contra la competencia fiscal desleal y reducir las distorsiones del mercado único, evitar pérdidas de recaudación y la consecución de estructuras tributarias más acordes al empleo.

El Código de Conducta es un acuerdo político y carece de todo valor jurídico. *Vid. Resolución del Consejo aprobando el Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial*. DOCE C2, de 6 de enero de 1998. p. 2. También consultar: HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5. Centro de Estudios Financieros e Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios, Madrid, 2000. p. 109- 111; y MARTÍN JIMÉNEZ, A. *La Armonización de la Imposición Directa en las Uniones Económicas: Lecciones desde la "Unión Europea"*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Centro de Estudios Financieros e Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios, Madrid, 2000, p. 258.

su posición dominante el libre mercado. Si alguno de estos monopolios va contra el Derecho Comunitario la Comisión impondrá una multa, pero no lo puede dismantelar. Los segundos son aquellos creados o mantenidos por la legislación nacional. Son un instrumento fiscal que el Estado da a una compañía determinada otorgando un derecho exclusivo para operar, así el Estado tiene dos vías de recaudación: impuestos y la renta del monopolio.

También existen monopolios de mercancías y de servicios. El primero previsto en el artículo 31 del Tratado de la Comunidad Europea⁴³¹ aplicable a todos los países miembros, el cual permite los monopolios que tolera las importaciones, eliminando los derechos exclusivos de importación y/o exportación del monopolista. Este precepto no prohíbe los monopolios de fabricación o producción, ni los de distribución al por menor. El artículo en comento sólo se aplica a las mercancías y prohíbe cualquier nueva medida restrictiva impuesta por los Estados miembros (artículo 31.2 cláusula *Stand Still*).

⁴³¹ “1. Los Estados miembros adecuarán los monopolios nacionales de carácter comercial de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

La disposiciones del presente artículo se aplicarán a cualquier organismo mediante el cual un Estado miembro, de iure o de ipso, directa o indirectamente, controle, dirija o influya sensiblemente en las importaciones o las exportaciones entre los Estados miembros. Tales disposiciones se aplicarán igualmente a los monopolios cedidos por el Estado a terceros.

2. Los Estados miembros se abstendrán de cualquier nueva medida contraria a los principios enunciados en el apartado 1 o que restrinja el alcance de los artículos relativos a la prohibición de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros.

3. En caso de que un monopolio de carácter comercial implique una regulación destinada a facilitar la comercialización o a mejorar la rentabilidad de los productos agrícolas, deberán adoptarse las medidas necesarias para asegurar, en la aplicación de las normas del presente, garantías equivalentes para el empleo y el nivel de vida de los productores interesados.”

Respecto a este tipo de monopolios encontramos que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la sentencia de fecha 15 de julio de 1964, *M. Flamingo Costa vs. ENEL*, asunto 6/64, ha interpretado que el artículo 31 enuncia una obligación no de “*hacer*”, sino de “*no hacer*” y tiene por objeto prohibir toda nueva medida que teniendo por finalidad o consecuencia una discriminación nueva entre ciudadanos de Estados miembros en las condiciones de abastecimiento y de mercado, por medio de monopolios u organismos⁴³².

El segundo tipo de monopolio está previsto en el artículo 86 del mismo Tratado⁴³³. Este ordena que las Empresas Públicas o aquellas que tengan derechos especiales o exclusivos o que sean monopolios fiscales deben cumplir con las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea y con las reglas de la competencia. Este artículo debe ir siempre relacionado con el artículo 82 del T.C.E⁴³⁴. que prohíbe que los monopolios actúen abusando de su posición dominante.

⁴³² *Vid.* Punto resolutivo 4 de la sentencia.

⁴³³ “1. Los Estados miembros no adoptarán ni mantendrán, respecto de las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas del presente Tratado, especialmente las previstas en los artículos 12 y 81 a 89, ambos inclusive.

2. Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las normas del presente Tratado, en especial a las normas sobre competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. El desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contraria al interés de la Comunidad.

3. La Comisión velará por la aplicación de las disposiciones del presente artículo y, en tanto fuere necesario, dirigirá a los Estados miembros directivas o decisiones apropiadas.”

⁴³⁴ “Será incompatible con el mercado común y quedará prohibida en la medida en que pueda afectar al comercio entre los Estados miembros, la explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo.

Tales prácticas abusivas podrán consistir, particularmente en:

Lo relevante de los monopolios es la característica comercial y económica que tienen y no la fiscal, aunque está implícita, por ello el Tratado de la Comunidad Europea los incluye dentro del apartado “Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros”.

II.- EL ARTÍCULO 90 DEL TRATADO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

1.- La prohibición de discriminación fiscal del Tratado de la Comunidad Europea.

La prohibición de discriminación fiscal contraria a la libre circulación de mercancías se encuentra desarrollada en el Tratado de la Comunidad Europea abarcando tanto la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, las restricciones cuantitativas y las medidas de efecto equivalente, como la imposición discriminatoria de los productos de los países comunitarios frente a los tributos nacionales.

-
- a) imponer directa o indirectamente precios de compra, de venta u otras condiciones de transacción no equitativas;
 - b) limitar la producción, el mercado o el desarrollo técnico en perjuicio de los consumidores;
 - c) aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva;
 - d) subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.”

El objetivo en materia fiscal de la Unión Europea es coordinar los sistemas tributarios de los Estados miembros para establecer un mercado único basado en las cuatro libertades comunitarias, así como un régimen común no discriminatorio sobre competencia económica⁴³⁵. La Parte Tercera del Tratado de la Comunidad Europea, relativa a las políticas comunitarias, en su Título VI, referente a las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones, y capítulo segundo titulado “Disposiciones fiscales” formado por los artículos 90 a 93 son el marco normativo de la proscripción de discriminación fiscal.

Los artículos 90, 91 y 92 del Tratado de la Comunidad Europea, como en general las disposiciones fiscales del Tratado, contienen la prohibición de la discriminación, así como la obligación de armonizar los impuestos indirectos, asegurando de este modo la igualdad de tratamiento de las mercancías en las legislaciones nacionales. Estos ordenamientos acotan la soberanía fiscal de los Estados miembros y tienden a la plena neutralidad fiscal entre productos importados y productos nacionales similares. Además son un conjunto de normas que exige mayor número de límites a la potestad tributaria de los países comunitarios.

⁴³⁵ Así se manifiesta el Tratado de la Comunidad Europea en su artículo 3.c: “Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado:...un mercado interior caracterizado por la supresión entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.”

El artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea contiene, en especial, la prohibición de discriminación fiscal y la igualdad de tratamiento entre mercancías. Su regulación se proyecta de forma directa en las libertades fundamentales comunitarias. Es a través del estudio y análisis jurídico del artículo anterior, y de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como encontramos el contenido, alcance y efectos de la prohibición de discriminación.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha ido precisando que disposiciones del Tratado tienen eficacia directa. De entre ellas destaca, en materia fiscal, el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, el cual no sólo crea obligaciones entre los países miembros, sino que hace surgir derechos subjetivos, que los particulares pueden hacer valer ante los órganos jurisdiccionales internos, pues la interdicción de discriminación constituye el fundamento indispensable en materia tributaria del libre mercado europeo.⁴³⁶

El artículo 90 debe entenderse como una prohibición hacia los sistemas fiscales de los Estados miembros que gravan dos veces un producto importado. Es un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente. Este ordenamiento solo

⁴³⁶ CASADO OLLERO, G. *Ordenamiento comunitario europeo y ordenamiento tributario interno*. Grandes Temas del Derecho Tributario. Obra en homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, y Alfonso Cortina Gutiérrez, Unidad Editorial/Universidad Autónoma de Guadalajara, México, 1995, p. 165

permite someter los productos de otros Estados miembros a gravámenes interiores con tal de que no sean mayores a los que recaen sobre los productos nacionales, o que no protejan indirectamente la producción nacional⁴³⁷.

En un primer momento el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la sentencia de 4 de abril de 1968, asunto 25/67, *Milch-Felt Eierkontor/Hauptzollamt Saarbrücken*, pensó en hacer una interpretación conjunta de los dos párrafos del artículo 90⁴³⁸. Sin embargo el Tribunal de Justicia ha distinguido siempre entre los dos párrafos del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, de los cuales, es el primero el principal protagonista en la prohibición de discriminación fiscal, como tendremos ocasión de estudiar, y lo hace garantizando una perfecta neutralidad fiscal de los tributos internos en lo que toca a la competencia entre productos nacionales e importados⁴³⁹.

El carácter discriminatorio de un impuesto se deduce del examen de la alteración de la neutralidad de la competencia que, de conformidad con el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea debe existir entre productos

⁴³⁷ Cfr. SACCHETTO, C. *Il divieti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte de Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamiento italiano*. Diritto e Pratica Tributaria, 1984, número 21, p. 450; CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, p. 950; y SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, J. *Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Revista de Contabilidad y Tributación, número 186, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, p. 7 y ss.

⁴³⁸ Es en esta sentencia donde aparece por primera vez la tesis de la integración conjunta de los dos párrafos del hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea.

⁴³⁹ En el mismo sentido se pronuncia SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *Las Normas de los Tratados Comunitarios sobre Fiscalidad Europea*. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII, 1999, p. 239.

nacionales e importados de otros Estados comunitarios. También se deduce de la alteración del principio de igualdad de tratamiento entre ciudadanos comunitarios que exige que las situaciones de ambos sean comparables a paridad o disparidad de capacidad económica.

A través de la sistematización de la jurisprudencia, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, observamos que el artículo 90 no prohíbe gravar productos de otros Estados miembros con una imposición interior cuando no hay productos nacionales similares u otras producciones susceptibles de ser protegidas⁴⁴⁰. Asimismo un impuesto no puede constituir, a la vez, una medida de efecto equivalente al de una restricción cuantitativa y una imposición interior⁴⁴¹. La relación de similitud, que se contiene en este precepto, existe cuando se considera que los productos en cuestión se sitúan en la misma clasificación fiscal, aduanera o estadística⁴⁴². También se aprecia cuando se refiere a las características de composición y fabricación. Este precepto produce efectos inmediatos y contiene derechos individuales para los súbditos europeos, que las jurisdicciones nacionales deben respetar. Tampoco las interpretaciones

⁴⁴⁰ Ver por todas: S.S.T.J.C.E. de 16 de febrero de 1977, *Shottle and Sohne*, asunto 20/76, Rec.p.I-247; de 10 de octubre de 1978, asunto 148/77, y de 21 de marzo de 1994, *Comisión/Italia*, asunto 209/89, Rec. I-1575.

⁴⁴¹ Ver por todas: S.S.T.J.C.E. de 2 de agosto de 1993, *Celbi*, asunto C-266/91, Rec. pág. I-4337, apartado 9, y de 17 de julio de 1997, *Haahr Petroleum*, asunto 90/94, Rec. pág. I-4085 y ss.

⁴⁴² *Vid.* S.T.J.C.E. de 4 de marzo de 1986, *Comisión/Dinamarca*, asunto 106/84, p. 833, apartado 12.

jurisprudenciales del artículo 90 pueden aplicarse, mediante analogía, en el marco de un Acuerdo de Libre Comercio internacional⁴⁴³.

Veamos:

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

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

El texto destaca con claridad meridiana la prohibición a los Estados miembros de las Comunidades Europeas de imponer un mayor gravamen a los productos procedentes de otros países miembros, con tributos que no se aplican a los productos nacionales o que se aplican con menor carga impositiva, para proteger el mercado nacional.

⁴⁴³ Vid. S.T.J.C.E. de 1 de julio de 1993, *Metalsa*, asunto C-312/91, Rec.p. I-3751, fundamento jurídico 17.

Visto lo anterior el artículo 90 plantea dos reglas fundamentales: 1.-) la regla de imposición en el país de destino de las mercancías; 2.-) la regla de no discriminación fiscal. Conforme a la primera, las mercancías sólo están sometidas a imposición en el país de consumo. En relación a la segunda, ésta solo se aplica al comercio intracomunitario.

1.1.- Análisis jurídico del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea.

1.1.1.- Sujeto de la obligación. ("*Ningún Estado miembro...*") El sujeto activo siempre será un Estado comunitario, al cual le recae el vínculo jurídico que lo sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa establecida por ley. La expresión "Estado" hace referencia a cualquier autoridad pública que tuviera jurisdicción propia en el ámbito federal, estatal, o municipal⁴⁴⁴. Establece también una restricción a la soberanía fiscal de los Estados comunitarios, al prohibirles por medio de un imperativo legal, gravar con una mayor carga fiscal los productos que entran en su territorio que los productos internos. Así se garantiza desde el punto de vista fiscal la efectiva libertad de circulación de las mercancías, en relación a capitales, trabajadores y libertad de establecimiento dentro de la Unión Europea.

⁴⁴⁴ S.T.J.C.E. de 9 de mayo de 1985, *Humblot*, asunto 112/84, Rec.1985, p. 1344.

Tiene relación con los principios jurisprudenciales de primacía del ordenamiento comunitario, el cual obliga a los Estados miembros a garantizar la aplicación de las leyes comunitarias y a que todo juez, en los asuntos de su jurisdicción, está obligado a aplicar el Derecho Comunitario y a proteger los derechos que éste confiera a los justiciables, dejando de aplicar, si es preciso, cualquier disposición nacional que sea contraria al ordenamiento comunitario; con el principio de eficacia directa de las normas comunitarias el cual permite que la Directiva tenga un efecto directo para los Estados miembros y que estos no se pueden amparar en su propio incumplimiento, y con el principio de interpretación del Derecho nacional a la luz y finalidad del Derecho Comunitario, toda vez que el artículo 5 del Tratado de la Comunidad Europea obliga a los Estados miembros a alcanzar el mejor resultado para lograr el objetivo previsto por el ordenamiento comunitario⁴⁴⁵.

También son sujetos de la obligación las instituciones y organismos de la Unión Europea para que vigilen el cumplimiento de ésta norma y proporcionen las condiciones jurídicas, y medios de solución de controversias, para prohibir las medidas proteccionistas llevadas a cabo mediante exacciones fiscales discriminatorias⁴⁴⁶. Cabe aclarar, que se incluyen como destinatarios de la norma a las empresas públicas y privadas, pues estas tienen la obligación de notificar

⁴⁴⁵ Vid. por todas S. S.T.J.C.E. de 5 de marzo de 1963, *Van Gend and Loos*, asunto 26/62; de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, asunto 152/84; de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing*, asunto 106/89, y de 14 de julio de 1994, *Faccini Dori*, asunto 91/92. Sobre estos principios tendremos oportunidad de volver en el capítulo sexto de este ensayo.

todo nuevo proyecto de reglamentación comercial o normativa técnica a la Comisión, de conformidad con las normas sobre Derecho de la competencia⁴⁴⁷.

La norma que comentamos muestra la difícil relación entre la soberanía fiscal de los Estados miembros, con el poder de establecer y regular sus tributos, y la necesidad comunitaria de contar con una efectiva circulación de mercancías libre de tributos proteccionistas que tengan como criterio de diferenciación el origen de las mercancías. Y es que no podría ser de otra manera, toda vez que la creciente internacionalización de la economía produce tensiones que proyectan una gradual reducción de la soberanía nacional a favor de una soberanía supranacional (Unión Europea).

La interpretación que realiza la jurisprudencia sobre éste artículo también contribuye a debilitar el ejercicio del poder tributario y del poder de imposición de los Estados miembros que no pueden ejercerse en contra de los principios y normas del Derecho Comunitario, obligando a combinar su Constitución Política con dichos principios.

⁴⁴⁶ S.S.T.J.C.E. de 5 de julio de 1977, *Bela-Mulle*, asunto 144/76, Rec. 1977, p. 1211; y de 20 de abril de 1978, *Società i Commissionari riuniti*, asuntos acumulados 80/77 y 81/77, Rec. 1978, p. 927.

⁴⁴⁷ Dice el artículo 81 T.C.E. “ 1. Serán incompatibles con el mercado común y quedarán prohibidos todos los acuerdos entre empresas, las decisiones de asociaciones de empresas y las prácticas concertadas que puedan afectar al comercio entre los Estados miembros y que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la competencia dentro del mercado común...”

En secuencia lógica el primer párrafo del artículo 82 T.C.E. reza: “Será incompatible con el mercado común y quedará prohibida, en la medida en que pueda afectar al comercio entre los Estados

1.1.2.- Prohibición de discriminación manifiesta o encubierta.

("...gravará directa o indirectamente...") El sujeto activo no podrá imponer una obligación tributaria que afecte a los intercambios comerciales, tanto para los productos nacionales como comunitarios, es decir, prohíbe la discriminación fiscal a la importación y tutela el principio de libre circulación en el mercado, con el principio de igualdad como basamento, regulado éste último con carácter general en el artículo 12, y con el principio de no discriminación en materia fiscal como columna que nace de esa base.⁴⁴⁸ Asimismo, establece el principio de neutralidad fiscal⁴⁴⁹, y la subsiguiente prohibición de vulnerarlo en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.⁴⁵⁰

miembros, la explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo."

⁴⁴⁸ Existen varios pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que basan sus fallos, entre otros, en el principio de igualdad. Véanse como ejemplo los asuntos 44/84, 171/84, 41/94, 151/84, 262/84, 152/84, 59/85, 131/85, 222/84, 170/84, 307/84, 150/85, 237/85, 335/85, 91/95, 92/95, 80 y 159/85, 7/85, 278/84, 271/83, 203/84, 13/84, 98/86, 168/86, 221/85, 215/85, 279/84, 280/84, 285/84, 286/84, 27/85, 265/85, 286/85, 160/86, 316/85, 30/85, 384/85, 256/86, 192/85, 223/86, 24/86, 80/87, 33/87, 197/86, 39/86, 318/86, 42/87, 235/87, 312/86, 186/87, 389 y 390/87, 33/88, 335/87, 48,106 y 107/88, 171/88, 9/88, 109/88, C-181/88, C-182/88, C-218/88, C-102/88, C-3/88, C-193/87, C-194/87, C-175/88, C-262/88, C-188/89, T-52/89, T-132/89, T-155/89, T-56/89, C-308/89, C-373/89, C-177/88, C-179/88, C-105/89, C-37/89, C-33/89, C-228/94, y T-170/95.

⁴⁴⁹ Este principio tiene su origen en la llamada regla de Edimburgo, la cual establece que para alcanzar el objetivo de la neutralidad fiscal es necesario respetar dos principios esenciales: el principio de igualdad tributaria y el de no discriminación. FRITZ NEUMARK, -al hacer referencia al tema-, dice que la imposición no debe modificar en nada la situación económico-financiera relativa o comparativa de los contribuyentes. La regla de neutralidad fiscal -afirma el autor-, expresión ésta que, aunque no enteramente falsa, sí es equívoca, pues debe tomarse en cuenta que un impuesto no es nunca neutral en su efectos, ni siquiera aunque se haga abstracción de los efectos resultantes de la aplicación de los rendimientos tributarios. NEUMARK, F. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, 2a. edición, 1994, pp. 42, 280.

La doctrina también habla de neutralidad exportadora cuando los inversores pagan el mismo importe en concepto de tributo por la misma cantidad invertida, sea cual sea el lugar en el que se efectúe la inversión Y se refiere a la neutralidad importadora cuando exige que la inversión, sea cual sea su procedencia o país de origen, compita en igualdad de condiciones en el mercado de ese Estado. La primera se decanta por el procedimiento de la tributación en la residencia y por los impuestos directos, personales y genéricos. La segunda, por el predominio de la nacionalidad y la imposición en el país de la fuente. La doctrina normalmente es partidaria de la neutralidad exportadora, pues es la única que asegura

El principio de neutralidad fiscal se relaciona con el criterio de proscripción de cualquier obstáculo que pueda impedir el libre comercio y la expansión internacional de la actividad económica. Está a favor de la no interferencia de los ordenamientos fiscales sobre los factores de la producción.

Los Estados miembros adoptaron el principio de imposición en el país de destino para la ordenación del comercio comunitario. Conforme a este principio, contenido en este artículo, las mercancías sólo están sometidas a imposición en el país de consumo. El Informe Timbergen recomendó la utilización de este principio, toda vez que permite suprimir la doble imposición y, además, limitar la tributación a las mercancías efectivamente consumidas en cada país, de manera que sólo los residentes comunitarios cumplen con el deber de contribuir. Este criterio se utiliza, entre otras cosas, por ser el que sigue, primero, el Tratado C.E.C.A. y después, el G.A.T.T.⁴⁵¹

la imposición general a un nivel tributario determinado. *Cfr.* GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento permanente*, Tecnos, 1996, p. 232.

⁴⁵⁰ El principio de no discriminación dice el T.J.C.E., está destinado a garantizar la absoluta neutralidad de los tributos internos respecto a la competencia entre mercancías nacionales e importadas Dentro de la Comunidad Europea. Así, se asegura la libre circulación de mercancías en condiciones normales de competencia, mediante la supresión de cualquier forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios respecto a productos originarios de otros Estados miembros. Véase la S.T.J.C.E. de 27 de febrero de 1980, Comisión/Francia, Asunto 168/78, Rec., p. I.347; *Comisión/Italia*, Asunto 169/78, Rec. p. I.385, y *Comisión/Dinamarca*, Asunto 171/78, Rec., p. I.447. En el mismo sentido se pronuncia BERLÍN, D. *Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario*, Noticias C.E.E. No.32/1987, p. 98.

⁴⁵¹ *Cfr.* CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, pp. 952-953.

El G.A.T.T. incluye este precepto en los apartados 1 y 2 del artículo III: "1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas inferiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la

Este principio debe, posteriormente, cambiarse por el principio de gravamen en origen. Tiene la ventaja de mayor sencillez y permite suprimir las fronteras fiscales, aunque sino existe un nivel óptimo de armonización fiscal provoca distorsiones en la libre circulación de bienes y servicios⁴⁵².

La discriminación encubierta, es el empleo de un criterio de distinción, por parte del Estado nacional, en apariencia neutro que afecta de manera principal a la nacionalidad o a la residencia⁴⁵³. La discriminación contra los productos importados puede ser manifiesta si se aplica un impuesto diferente del aplicado al producto interno o aplicado con tipos más elevados.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha inclinado por una interpretación amplia del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, que abarca a todos los mecanismos fiscales que atentan contra la igualdad de

mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, *directa ni indirectamente*, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, *directa o indirectamente*, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1." (La cursiva es nuestra). *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*, Ginebra, Julio, 1986.

⁴⁵² FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 126.

⁴⁵³ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 65.

tratamiento entre productos nacionales, así como contra las principales libertades comunitarias.

Al tener por finalidad asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, la prohibición contenida en este artículo debe aplicarse siempre que un gravamen fiscal pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de los productos internos.⁴⁵⁴

Las ayudas de Estado no pueden ser utilizadas como instrumentos que excluyan la aplicación del mismo. Y se razona que este tipo de ayudas mal empleadas revisten conceptos tan usuales como las subvenciones, las exenciones de impuestos y tasas, las exenciones de tasas fiscales o los fraccionamientos y aplazamientos de pagos de deudas tributarias.⁴⁵⁵ De este modo protege nuestro artículo un derecho de igualdad -como derecho individual- entre los contribuyentes comunitarios y no sólo entre productos, derecho que las autoridades deben salvaguardar en todo momento.⁴⁵⁶

⁴⁵⁴ Quincena Fiscal 2/96, S.T.J.C.E. de 7 de diciembre de 1995, Asunto C-45/94, p. 43.

⁴⁵⁵ MERINO JARA, I. *Fiscalidad y Unión Europea*. Jurisprudencia Tributaria 95/1997, p. 26.

⁴⁵⁶ La sentencia 57/65 de 16 de junio de 1966 es muy importante porque es la primera vez que el T.J.C.E. ha afirmado la creación de derechos individuales por parte del artículo 95 TCE. *Cfr.* BURGIO, M. *Derecho Fiscal Europeo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 41-42.

Los ordenamientos comunitarios que contienen el principio de igualdad de trato tienen efecto directo vertical y horizontal y pueden ser invocados contra los países comunitarios y frente a los particulares. Además, sirve como instrumento eficaz para la puesta en práctica de los demás principios y para el mantenimiento de la competencia y la garantía de la libre circulación de mercancías.

Es la sentencia *Halliburton Services* que se refiere a la discriminación que se produce por reservar las exenciones tributarias del I.T.P.A.J.D. que se adeuda por el comprador en los casos de cesiones o enajenaciones que tienen lugar con motivo de una reorganización societaria, S.T.J.C.E. de 12 de abril de 1994, la que estableció dos ideas básicas para la doctrina del principio comunitario de no discriminación fiscal: a) El principio de libertad de establecimiento reconocido en el antiguo artículo 52 del Tratado, hoy artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea, se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas; b) El Tratado de la Comunidad Europea prohíbe la discriminación encubierta ó indirecta en razón de la nacionalidad como la discriminación manifiesta ó directa⁴⁵⁷.

Lo anterior resulta de gran importancia toda vez que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas extiende la doctrina de la discriminación

⁴⁵⁷ Vid. DE ARESPACOHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional*, Segunda edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 392; y S.T.J.C.E. de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto 1793, Rec.p.I-1137 y ss. En el mismo sentido ver: CALDERÓN CARRERO, J. M. *Reorganización societaria, ITP y AJD y principio de interdicción de la discriminación por razón de la nacionalidad*:

indirecta por razón de nacionalidad a los casos de discriminación por razón de la residencia. Además proyecta las exigencias de la igualdad sobre el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea⁴⁵⁸. Matizamos que la aplicación de disposiciones diferentes a presupuestos de hecho diferentes no determina necesariamente discriminación, salvo que fueran comparables ambas situaciones⁴⁵⁹.

La expresión “*gravará directa o indirectamente*” no debe interpretarse en un sentido fiscal estricto ni referirse a la imposición sólo, que siempre es indirecta, sino a su aplicación, a los efectos económicos y prácticos que produce la imposición en el libre mercado comunitario. Así, la prohibición de discriminar las mercancías tiene dos vertientes: prohibición de gravar al libre comercio con impuestos a la importación e interdicción en el acceso al mercado comunitario, en ambos casos basta la potencialidad discriminatoria para estar en contra de la norma comunitaria.

1.1.3.- Ámbito de aplicación material: la definición de producto.

("...*los productos...*") El Tratado de la Comunidad Europea, exclusivamente para

notas a la S.T.J.C.E. de 12 de abril de 1994 (Asunto Halliburton Services), Quincena Fiscal número 3/1996.

⁴⁵⁸ Así lo ha mantenido hasta ahora el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, excepto en el asunto *Werner*, al que tendremos ocasión de volver más adelante, donde dijo que el trato diferente aplicado en razón de la residencia no era contrario al Derecho Comunitario al no existir ningún punto de conexión del supuesto de hecho con el ámbito de aplicación del Derecho Comunitario. *Vid.* S.T.J.C.E. de 26 de enero de 1993, Asunto 112/91, Rec., p. I-419 y ss.

⁴⁵⁹ DE ARESPACOHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional*, Segunda edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 393-394.

finés de aplicación, utiliza indistintamente los términos mercancía y producto como expresiones sinónimas⁴⁶⁰. Dentro de este ámbito no entran los servicios y el dinero⁴⁶¹, solo cualquier otra cosa susceptible de comercializar lícitamente.⁴⁶² Como resultado de lo anterior, los impuestos sobre la renta y patrimonio no pueden ubicarse en esta naturaleza, tampoco a la fiscalidad sobre el tráfico de servicios, únicamente al Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos indirectos sobre la producción o consumo de bienes específicos. Sin embargo, ello no quiere decir que la fiscalidad de los servicios se mantengan al margen de la restricción de discriminaciones, toda vez que también ella queda ligada a esta indicación, al tenor de los artículos 49 y siguientes del Tratado de la Comunidad Europea⁴⁶³.

⁴⁶⁰ FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Libre Circulación de Mercancías*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen III, Editorial Civitas, Madrid, 1995, p. 4079.

⁴⁶¹ Por lo que respecta a la aplicabilidad de este precepto los fondos de ahorro depositados en una u otra moneda entran en el ámbito de aplicación del artículo 61.2 del Tratado de Roma, por tanto no constituyen productos -las monedas ó dineros- en el sentido del artículo 90, antiguo artículo 95, de dicho Tratado, así lo ha establecido el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 21 de septiembre de 1988, *Van Eycke/ASPA*, Asunto 267/86, fundamento jurídico 25.

⁴⁶² En relación al proceso de comercialización de los productos -y en esto cambia su criterio jurisprudencial respecto de las anteriores sentencias el T.J.C.E.- el uso de la normativa del país de comercialización solamente resulta lícito si puede ser justificada por una razón superior al interés general. El propósito no reside en impedir, más de lo necesario, el acceso de los productos al mercado del Estado de comercialización y evitar de ese modo que la industria nacional se aproveche de protección -que bien podría calificarse de medidas de efecto equivalente o restricciones cuantitativas a la importación o exportación-, la cual esta prohibida por el Derecho Comunitario. El sentido de la sentencia *Keck y Mithoard* se refiere a que no resulta razonable que una normativa influya de una determinada manera sobre el comercio intracomunitario para que sea aplicable el precepto 30 del Tratado de Roma, hoy artículo 28 de Tratado de la Comunidad Europea: se necesita además que las ventas de los productos importados resulten afectadas en mayor medida que las ventas de los productos nacionales. *Cfr.* Sentencia de 24 de noviembre de 1993, *Keck y Mithouard*, Asuntos acumulados C-276/91 y C-268/91, Rec. 1993, p. I-6097; y JOLIET, R. *La libre circulación de mercancías; la sentencia Keck y Mithouard y las nuevas orientaciones de la jurisprudencia*. Gaceta Jurídica de la CE, Serie D-23, abril, 1995, pp. 26 y 31.

⁴⁶³ Artículo 49. "En el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad serán progresivamente suprimidas, durante el periodo

El artículo 90 solo es aplicable a los productos nacionales. La definición del concepto de productos nacionales es un elemento esencial para su aplicación⁴⁶⁴. Entendemos que un producto es nacional cuando se cultiva, fabrica, o comercializa en algún Estado de la Unión Europea y es apreciable en dinero.

La eventual discriminación en perjuicio de determinados productos no tiene necesariamente como consecuencia declarar que todo el sistema fiscal nacional es incompatible con el Derecho Comunitario, en especial con la norma que analizamos, habrá que atender a determinadas cuestiones, tales como la aplicación de gravámenes a todas las categorías de productos sin importar la procedencia u origen o que la desventaja sea mínima, parcial o que afecte sólo a una parte de productos⁴⁶⁵.

Otro punto de reflexión es el que se refiere a los productos que se ven obstaculizados por alguna medida de imposición ecológica.⁴⁶⁶ Su impacto dentro

transitorio, para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el del destinatario de la prestación.

El Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, podrá extender el beneficio de las disposiciones del presente Capítulo a los prestadores de servicios que sean nacionales de un tercer Estado y se hallen establecidos dentro de la Comunidad."

⁴⁶⁴ Cfr. Fundamento jurídico 17, S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Rodens BVG RSK Internationales/Inspecteur der Invoerrchten*, Asuntos acumulados 367/93 a 377/93, Rec. p. I-222 y ss.

⁴⁶⁵ Vid. S.T.J.C.E. de 3 de julio de 1991, *Barr y Montrose*, asunto 355/89, Rec. p. I-3479, apartado 19.

⁴⁶⁶ Existen varias denominaciones: impuestos verdes, ecotasas, imposición ecológica, entre otros. Su fin es alterar el comportamiento de los sujetos pasivos sobre los cuales recaen, para disuadirles,

del mercado común europeo puede dar lugar en ocasiones a obstaculizar la libre circulación de mercancías. La Unión Europea comienza a tener presión para armonizar estos impuestos.⁴⁶⁷ El problema se centra en la distribución de las competencias tributarias entre la Unión Europea y las distintas comunidades autónomas que existen en el territorio comunitario.

1.1.4.- Ámbito espacial de la prohibición de discriminación fiscal.

("...de los demás Estados miembros...") Claramente hace referencia al libre comercio procedente de cualquier país comunitario. Este artículo no tiene aplicación cuando se trata de productos procedentes de países terceros⁴⁶⁸. Así lo ha declarado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, al delimitar el ámbito espacial sólo a los productos originarios de los países comunitarios, marco que en todo momento deben respetar los tratados internacionales comerciales que vinculan a la Unión Europea con terceros Estados.⁴⁶⁹

a través de un mayor coste, de determinados comportamientos con efectos negativos sobre el medio ambiente.

⁴⁶⁷ La Comisión plantea la necesidad de establecer unos gravámenes medio ambientales uniformes en toda la Comunidad Europea, de esta manera, aspectos como la fiscalidad de las aguas podría regularse a nivel comunitario y en consecuencia, se entraría en posible colisión con exacciones y tributos propios de las Comunidades Autónomas (tasas, precios públicos, etc), es la circunstancias de los preceptos relacionados con el agua. *Cfr.* CARBAJO VASCO, D. *Una nota sobre la armonización fiscal en la CEE y su incidencia en las potestades tributarias de las CCAA*, Revista Praxis Fiscal 3/1993, p. 629.

⁴⁶⁸ Es jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (véase la sentencia de 10 de octubre de 1978, *Hansen*, Asunto 148/77, Rec., p. I-787, apartado 23 y ss.) que el artículo 95 del Tratado de Roma, hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, sólo es aplicable a los productos importados de los demás Estados miembros. De ello resulta que dicha disposición no es aplicable a los productos importados directamente de países terceros. Ver, también, fundamento jurídico 13., S.T.J.C.E. de 9 de junio de 1992, "*Simba SpA*", Asunto 339/90.

El Derecho Comunitario no utiliza la prohibición de las discriminaciones fiscales cuando se trata de géneros importados de países terceros⁴⁷⁰, la prohibición sólo se superpone a todos los productos originarios de cualquier Estado miembro así como a los oriundos de terceros países que se consideren en libre práctica de conformidad con el artículo 24 del Tratado de la Comunidad Europea.⁴⁷¹

De forma reciente el Tribunal de Justicia en la S.T.J.C.E. de 22 de junio de 1993, *Diddier Tabouillot c. Directeur des Services Fiscaux de Meurthe-et-Moselle*, asunto C-248/96, sostuvo que el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea sólo es aplicable a las mercancías procedentes de los Estados miembros y, en su caso, a las mercancías originarias de países terceros, que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros. De ello resulta que dicha disposición no es aplicable a los productos importados directamente de países terceros⁴⁷².

⁴⁶⁹ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria...ob.cit.*, p. 114.

⁴⁷⁰ CASADO OLLERO, G. *La Aplicación Judicial...ob.cit.*, p. 955.

⁴⁷¹ Artículo 24.- "Se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se haya cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos." *Cfr.* La S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1987, *Cooperativa Co. Fruta*, asunto 193/85, Rec. 1987, p. 2085, por la que se declaró discriminatorio un impuesto italiano sobre el consumo de plátanos que gravaba unos plátanos de origen colombiano y procedencia belga en régimen de libre competencia.

⁴⁷² En este caso se planteó la aplicación del antiguo artículo 95 TCE, hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, a productos provenientes de terceros Estados.

El Sr. Tabouillot es propietario de un automóvil modelo Corvette, de 5.735 centímetros cúbicos de cilindrada, puesto en circulación por vez primera el 1º de enero de 1980 y matriculado por primera

1.1.5.- Contenido de la prohibición de discriminación fiscal. ("*con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza...*") El artículo 90 se debe entender como una prohibición hacia los sistemas fiscales comunitarios que gravan dos veces un producto importado. Su contenido es la negativa de imposición de tributos discriminatorios. No se podrá imponer ninguna clase de gravámenes cuando lo que persigan sea proteger la producción nacional o un efecto discriminatorio.

vez en Francia el 29 de mayo de 1992. La Administración Tributaria fijó la potencia fiscal de dicho vehículo en 33 CV. En 1994, y dado que el vehículo no llevaba el distintivo acreditativo del pago del Impuesto de Circulación correspondiente, la Administración Tributaria procedió a reclamar al Sr. Tabouillot la cantidad de 6.031 FF en concepto de dicho impuesto y 11.710 FF en concepto de la multa, correspondientes al periodo impositivo 1993-1994.

El impuesto de circulación está regulado en el Código General de Impuestos, a través de un impuesto de cuota variable, cuyos tramos impositivos comprenden diferentes potencias fiscales y se determinan por vía legislativa. A cada uno de los tramos impositivos se le asigna un coeficiente y la cuota variable del impuesto se obtiene multiplicando la tarifa básica, aprobada cada año por los Consejeros generales de los diferentes departamentos, por los coeficientes correspondientes al trato impositivo de que se trate.

El cálculo de la potencia fiscal de los automóviles particulares está desarrollado por dos circulares: Circular de 28 de diciembre de 1956 que determina la fórmula de cálculo de la potencia fiscal expresada en caballos de vapor y, en la práctica, el resultado de la aplicación de esta fórmula varía exclusivamente en función de la cilindrada del motor; y la circular 77-191, de 23 de diciembre de 1977 que estableció una nueva fórmula.

El Sr. Tabouillot estimó que el método de cálculo de la potencia administrativa de los automóviles particulares, que se utiliza para determinar su potencia fiscal, era contrario al artículo 95 TCE que la utilización de dos métodos de determinación de la potencia fiscal provocaba resultados desfavorables para los vehículos comprados fuera de Francia para ser importados en este país y por consiguiente, podría entorpecer el libre comercio intracomunitario.

Naturalmente Sr. Tabouillot se inconformó e interpuso recurso ante la Administración Tributaria. Dicho recurso fue desestimado, por lo que procedió a interponer recurso judicial contra el Directeur des Services Fiscaux de Meurthe-et-Moselle, quien eleva cuestión prejudicial de validez.

Vid. S.T.J.C.E. de 18 de diciembre de 1997, Didier Tabouillot c. Directeur des Services Fiscaux de Meurthe-et-Moselle, asunto C-284/96. Carpeta 2, EuroFiscal, Bruselas, 1997.

Aquí se asoma la dificultad que contiene el artículo 90: la distinción entre tributo interno discriminatorio y exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. El primero puede mantenerse siempre que se supriman los efectos discriminatorios -carece de importancia que dicho efecto sea minúsculo o que afecte sólo a una pequeña gama de productos⁴⁷³-; el segundo se produce cuando el servicio que se presta no es de recepción obligatoria, pero ha de ser prestado efectivamente -no basta con la sola posibilidad de hacerlo-, debe reportar un beneficio general y particular para el importador -tampoco puede ser la contraprestación de un servicio aduanero-, y, por último, ha de existir una proporción entre el costo y el servicio prestado.

El tributo interno es el realizado por un Estado miembro y puede gravar elementos extranjeros. El artículo 90 lo que prohíbe es la imposición fiscal superior o con fines proteccionistas de productos procedentes de los demás países comunitarios⁴⁷⁴.

En el caso de un régimen de tributos internos discriminatorios, y por ello prohibidos por este artículo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

⁴⁷³ Cfr. S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1987, Asunto 193/85, Rec., p. I-2085 y S.T.J.C.E. de 10 de octubre de 1978, Asunto 148/77, citada por FALCÓN Y TELLA, R. *Tributo interno discriminatorio*. Enciclopedia Jurídica Básica, tomo IV, Civitas, 1995, pp. 6718-6719. En similar sentido se pronuncia APARICIO PÉREZ, A. *Criterios y principios...ob.cit.*, p. 91.

⁴⁷⁴ Cfr. SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *Las normas de los tratados comunitarios sobre fiscalidad europea*. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII-1999, p. 233.

ha dicho que no deberá considerarse, forzosamente, incompatible con dicho precepto todo el régimen fiscal del que forme parte⁴⁷⁵.

Además la prohibición de discriminación fiscal contiene la comparación entre productos importados y productos nacionales, circunstancia importante para apreciar la existencia o no de discriminación. Más adelante analizaremos los dos términos de la comparación. Por ahora, interesa destacar que la mención "*con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza...*" abarca todo tipo de gravamen fiscal o parafiscal, incluso tasas con destino concreto⁴⁷⁶.

1.1.6.- Imposición superior. ("*...superiores a los que graven directa o indirectamente...*") En el supuesto de que se imponga alguna obligación tributaria, deberá ser inferior o guardar una equidad respecto a la carga impuesta a los productos nacionales, y no podrá ser disfrazada con el objeto de dar una falsa apariencia de igualdad entre las obligaciones fiscales a las exportaciones o a las importaciones.

⁴⁷⁵ S.T.J.C.E. de 9 de junio de 1992, *Simba SpA*, Asuntos acumulados 228/90, 229/90, 230/90, 231/90, 232/90, 233/90, 234/90 y 353/90, Rec.p. I-3713 y ss.

⁴⁷⁶ FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Libre Circulación de Mercancías*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen III, Editorial Civitas, Madrid, 1995, p. 4082.

La expresión "*directa*" debe entenderse como imposiciones que gravan el producto acabado. Mientras que la expresión "*indirectamente*" se refiere a las imposiciones que recaen en las diferentes etapas de producción⁴⁷⁷.

La normas de igualdad de trato, ha admitido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, no sólo prohíben las discriminaciones ostensibles, sino, también, cualquier otra manera de discriminación que, aunque aplique otros criterios de distinción, conduzca al mismo resultado⁴⁷⁸.

Por los mismos motivos, obliga a establecer una proporción equitativa entre las sanciones cometidas, en su caso, con ocasión de importaciones y aquéllas realizadas en operaciones de régimen interior, so pena de ser discriminatorias y por ello ser contrarias al Derecho Comunitario⁴⁷⁹.

Una excepción la podemos encontrar en la aplicación de tipos de gravamen diferentes que sirven para incentivar determinadas categorías que fomentan el uso de ciertas materias primas, la utilización de excedentes o el apoyo a los derivados de productos agrícolas frente a productos químicos⁴⁸⁰. De

⁴⁷⁷ Cfr. BURGIO, M. *Derecho Fiscal Europeo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pp. 26-48.

⁴⁷⁸ Vid. Por todas: S.T.J.C.E. de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, asunto 152/75, Rec. p. I-153, F.J.14.

⁴⁷⁹ Vid. S.T.J.C.E. de 2 de agosto de 1993, *Comisión/Francia*, Asunto 276/91, Rec. p. I-4413 y ss.

esta forma, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha admitido la posibilidad de emplear el tributo como instrumento de política económica, a condición de que se aplique sin discriminación frente a los productos importados.

1.1.7.- Definición de similitud. ("*...los productos nacionales similares...*")

Es un complemento coherente con lo enunciado en los artículos 2, 3 y 34 del mismo Tratado,⁴⁸¹ ya que asegura toda exclusión de discriminación en el abastecimiento del mercado. Éste debe ser acorde con las necesidades del consumidor final. La prohibición de que los Estados miembros graven productos de otros Estados con tributos internos que benefician indirectamente a otras producciones, tiene aquí un objetivo preciso: que los productos mantengan la relación de competencia de cara al consumidor.

La expresión "*similares*" tiene su referente en aquellos productos que presentan propiedades análogas para los consumidores o que responden a las mismas necesidades que demandan, dentro de las relaciones normales en la competencia entre productos. El adjetivo no es baladí. Es en función de un criterio no de identidad estricta sino de analogía y comparación de los precios de

⁴⁸⁰ Vid. S.S.T.J.C.E. de 14 de enero de 1981, Asuntos 140/79 y 46/80, relativas a la diferente tributación en Italia del alcohol de origen agrícola y el sintético. CAAMAÑO ANIDO, M.A. y J.M. CALDERÓN CARRERO. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, 1992-1995, La Ley-Actualidad, Valladolid, 1996, p. 157.

⁴⁸¹ Estos artículos hacen referencia a los objetivos y principios de la Comunidad Europea, la cual deberá excluir toda discriminación entre productores o consumidores de la Comunidad. Cfr. S.T.J.C.E. de 19 de octubre de 1977, Asuntos 117/46 y 16/77. Rec. 1977, p. 1753, citada en ROBLES MORCHÓN, G. *Los derechos fundamentales en la Comunidad Europea*, Ceura, Madrid, 1988, p. 84.

venta de los productos de que se trata, como debe determinarse el campo de aplicación del primer párrafo del artículo 90.⁴⁸²

La similitud de los productos se refiere a las características intrínsecas de los mismos, como la composición, procedimientos de fabricación o, en algunos casos, cualidades especiales. También existe similitud cuando se considera que los productos se sitúan en la misma clasificación fiscal, aduanera o estadística⁴⁸³. Estos últimos criterios tienen poca importancia para el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas porque una clasificación así no explica ninguna similitud⁴⁸⁴.

⁴⁸² En la sentencia *Rewe* de 17 de febrero de 1976, *Rewe*, Asunto 45/75, el Tribunal de Justicia establece un doble requisito para que una diferencia de trato fiscal sea susceptible de examinarse en el ámbito del artículo 95, hoy 90. Primero, que los productos a comparar presenten propiedades análogas, y segundo, que, simultáneamente, respondan a las mismas necesidades de los consumidores. A continuación el Tribunal estudia el origen de los productos, proceso de fabricación, el producto final, así como su eventual carácter sustitutivo de cara a los consumidores. *Cfr.* SACCHETTO, C. *Non-Discrimination Rules in International Taxation*. 47th Congress to be held in Florence, Italy, october 3-7, 1993, pp. 20--21., facilitado gentilmente por el Catedrático Dr. Gabriel Casado Ollero; S.S.T.J.C.E. de 27 de febrero de 1980, Comisión/Francia, Asunto 168/78, Rec.p.I-347; Comisión/Italia, Asunto 169/78, Rec. p.I-385. CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria...ob.cit.*, p. 200. En el mismo sentido *Cfr.* S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Rodens BV*, Asuntos acumulados C-376/93 a C-377/93, Quincena Fiscal 20/95, pgs. 45-46.; CASADO OLLERO, G. *El artículo 95 del Tratado...ob.cit.*, p. 403 y FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho...ob.cit.*, p. 128.

⁴⁸³ MARTÍN QUERALT, J. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *La Política Fiscal Europea*. Capítulo XXXV, Tratado de Derecho Comunitario, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, p. 292.

⁴⁸⁴ SACCHETTO, C. *Il divieti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte de Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamiento italiano*. *Diritto e Práctica Tributaria*, 1984, número 2,1., p. 499 y ss. También ver: SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *Las normas de los tratados comunitarios sobre ficalidad europea*. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII-1999, p. 236.

1.1.8.- Prohibición de proteccionismo fiscal a la producción nacional.

(*"Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones".*) El efecto proteccionista de esta segunda parte del artículo 90, no hay que confundirlo con el efecto discriminatorio de la primera parte. El segundo párrafo es un complemento consecuente de la primera parte del citado artículo, contiene una regla adicional de la primera (la no discriminación), que alcanza cualquier otra forma de proteccionismo fiscal indirecto en relación a los productos importados que, sin llegar a ser similares a los nacionales, se encuentran con éstos en una relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial. Se debe de tratar, en todos los casos, de relaciones duraderas y no ocasionales.⁴⁸⁵

El propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas lo interpreta en el sentido anteriormente expuesto. Esta situación flexibiliza un poco la prohibición del artículo 90.⁴⁸⁶ Pero lo que aquí interesa verificar es si esta carga fiscal sobre las relaciones de competencia puede ejercer o no influencia en la

⁴⁸⁵ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. *Tributo interno...ob.cit.*, pp. 6718-6719. No es lo mismo aplicar la primera parte del artículo 95, que exige proceder a una comparación fundamentalmente aritmética de la carga tributaria soportada por los productos nacionales e importados, que el artículo 95 en su segunda parte, que obliga a ver una apreciación económica de los posibles efectos del sistema tributario interno. CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C.; y SIMÓN ACOSTA, E. *Cuestiones Tributarias Prácticas*, 2a. edición, La Ley, Madrid, 1990, p. 998.

⁴⁸⁶ Cfr. Sentencia de 4 de marzo de 1986, *John Walker*, asunto 243/84, Rec.p.I-875 y ss., en la cual se declaró que el whisky escocés no es un producto similar a los vinos de frutas tipo licor y estos no son compatibles, por lo que los Estados pueden establecer un sistema diferenciado de tributación, en función de criterios objetivos, que sean compatibles con los fines del Tratado. *Vid.* También: DOCAVO ALBERTI, L. *Jurisprudencia Tributaria...ob.cit.*, pp. 53-56. En similar sentido ver sentencias de 9 de julio de 1987, *Comisión/Bélgica*, 365/85, Rec.p. I-3299, apartado 7 y S.T.J.C.E. de 9 de julio de 1987, *Comisión/Bélgica*, Asunto 356/86, Rec. p. I-3299.

libre circulación de mercancías, y lo haga de tal modo que reste potencia en el consumo de productos importados en beneficio de la producción local.

Como, acertadamente, apunta SACCHETTO, sorprende que esta norma, tan clara en su estructura y jurídicamente perfecta, haya podido despertar tantos problemas de interpretación doctrinal y jurisprudencial; lo cierto es que la diferencia entre la primera parte y la segunda del artículo 90, reside en la forma como se realiza la discriminación fiscal,⁴⁸⁷ esa diferencia es la protección indirecta hacia la producción nacional.

De todo lo anterior podemos concluir que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas exige dos requisitos para que una diferencia de trato fiscal sea susceptible de examinarse a la luz del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

- 1.- Que los productos a comparar presenten propiedades análogas.
- 2.- Que simultáneamente respondan a las mismas necesidades de los consumidores, analizando el origen de los productos, proceso de fabricación, producto final y su eventual carácter sustitutivo para los consumidores.

⁴⁸⁷ Escribe con acierto SACCHETTO: "son tres los presupuestos aplicativos de la prohibición del apartado 2: a) la mayor imposición; b) la relación de competencia y el carácter sustituible de los productos, que deberá verificarse en el caso concreto; c) una última condición no exigida, en cambio, para la aplicación del apartado 1: el objetivo proteccionista." SACCHETTO, C. *Il divieti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte de Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamiento italiano*. Diritto e Pratica Tributaria, 1984, número 2,1., p. 499. También consultarse CASADO OLLERO, G. *La Aplicación Judicial...ob.cit.*, p. 972. Dentro de la escuela italiana los que mejor han tratado el asunto son: SACCHETTO, C. *Il Divieti di Discriminazione Contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamento Italiano*. Diritto e Pratica Tributaria P1T1, 1984, pp. 499,500, y 504.,

Asimismo las prohibiciones de discriminación establecidas en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

- 1.- Son aplicables a los productos originarios en la Unión Europea;
- 2.- Son aplicables a los productos en libre circulación dentro de la Unión Europea, esto es, aquellos productos originarios de terceros estados que se encuentren dentro dentro del territorio comunitario; y
- 3.- No son aplicables a productos provenientes de terceros estados.

2.1.- La desgravación fiscal a la exportación del artículo 91 del Tratado de la Comunidad Europea.

En secuencia lógica, el artículo 91 del Tratado de la Comunidad Europea, hace referencia a las exportaciones de mercancías dirigidas hacia los Estados miembros⁴⁸⁸. Dicho mandato jurídico se aplica sólo a las exportaciones destinadas a otras naciones comunitarias, ya que las exportaciones a terceros países se moderan en el artículo 112.1 del mismo Tratado⁴⁸⁹. Por añadidura, fija el montante máximo de los reembolsos a la exportación, pero no impide que los Estados acepten el reembolso de un impuesto inferior al soportado antes de la

y de manera más reciente AMATUCCI, F. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Jovene editore, Napoli, p. 171.

⁴⁸⁸ Artículo 91.- "Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrá beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquéllos con que hayan sido gravados directa o indirectamente".

⁴⁸⁹ Artículo 112.1.- "Sin perjuicio de las compromisos contraídos por los Estados miembros en el marco de otras organizaciones internacionales, los regímenes de ayudas concedidas por los Estados miembros a las exportaciones hacia terceros países se armonizarán progresivamente, en la medida necesaria para evitar que se falsee la competencia entre las empresas de la Comunidad".

exportación. En esta última premisa no se estaría ante un impuesto a la exportación,⁴⁹⁰ incluso si el resultado económico de una restitución inferior a la carga fiscal soportada fuese comparable al de un impuesto.⁴⁹¹

A su vez, esta norma, instaura la prohibición de subvenciones fiscales, cuando se trata de exportaciones a otras naciones comunitarias, y de asignaciones de reembolsos por impuestos interiores que rebasen lo que efectivamente se ha percibido de manera directa o indirecta, a título de impuestos interiores sobre la mercancía exportada. Como antes hemos dicho, la expresión "directa" se refiere a los impuestos que gravan el producto terminado, mientras que la expresión "indirectamente" hace alusión a los impuestos con los que se gravan, en cada una de las fases de producción, las materias primas o los productos semifabricados, utilizados en la fabricación de las mercancías.

2.2.- La excepción a la fiscalidad directa.

⁴⁹⁰ Los impuestos a las exportaciones están prohibidos por el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea que dice: "Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal."

⁴⁹¹ CASADO OLLERO, G. *Fundamento jurídico...ob.cit.*, p. 216.

Por último, el artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea⁴⁹² excluye la aplicación del principio de imposición en destino para los impuestos directos⁴⁹³. Este -siguiendo a BURGIO- no se basa en criterios científicos sino en consideraciones empíricas, para intentar limitar la tendencia a reembolsar, en la medida de lo posible, las cargas fiscales a la exportación⁴⁹⁴. En síntesis, prohíbe emplear exoneraciones o reembolsos a las exportaciones favoreciendo la salida de productos nacionales hacia la Unión Europea.

La excepción que contiene este artículo en relación a las medidas proyectadas previamente por los Estados miembros, se encuentra sujeta a una autorización por el Consejo siempre y cuando la propuesta venga de la Comisión y se trate de impuestos directos relacionados con los productos comunitarios.

III.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO QUINTO.

1ª.- La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas amplía el contenido de las libertades comunitarias configurándolas

⁴⁹² Artículo 92.- "En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones de los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado."

⁴⁹³ Las ventajas del gravamen en destino, las cuales se basan en el postulado de que los impuestos directos no pueden ser trasladados a los costos de producción y por ende al precio del producto exportado, determinaron la adopción de este sistema en el marco del G.A.T.T. y de la O.C.D.E.

⁴⁹⁴ BURGIO, M. *Derecho Fiscal Europeo*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 48.

como normas que protegen y garantizan la ejecución efectiva de dichas libertades frente a toda restricción, directa o indirecta, de naturaleza fiscal o de cualquier otra que obstaculice el comercio comunitario.

2ª.- Medida de efecto equivalente es toda norma comercial que los Estados comunitarios imponen a los productos importados y que es susceptible de distorsionar, entorpecer o falsear, directa o indirectamente, actual o potencialmente el comercio intracomunitario.

Los requisitos para ver una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana son:

- 1.- El servicio no debe ser de recepción obligatoria.
- 2.- Debe ser prestado efectivamente, no basta la sola posibilidad.
- 3.- Debe reportar un beneficio general y particular para el importador.
- 4.- Tampoco puede ser la contraprestación de un servicio aduanero.
- 5.- Debe existir una proporción entre el costo y el servicio prestado.

3ª.- La ayudas estatales son mecanismos de protección económica que falsean la libre competencia y que son utilizados por los Estados miembros, generando dificultades económicas, frente al endurecimiento de la competencia.

Los Estados miembros reconocen en el artículo 87 como incompatibles con el Derecho comunitario las ayudas de que se trata y así se han comprometido a no instrumentarlas salvo las excepciones contenidas en el Tratado CE. Además, han convenido someterse a procedimientos especiales para suprimir las ayudas existentes, como para instituir nuevas. Este compromiso obliga en cuanto Estado, pero no produce derechos en la esfera de los justiciables, excepto el último párrafo del artículo 88 del Tratado.

El principio comunitario de no discriminación en el ámbito de la fiscalidad indirecta prohíbe las ayudas públicas y todo tipo de subvencionismo fiscal cuando los efectos en el mercado comunitario sean discriminatorios de productos de origen comunitario.

Para que las ayudas puedan considerarse incompatibles con el Derecho comunitario hay que atender a los siguientes requisitos:

- a) Han de afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros;
- b) Han de ser otorgadas por los Estados miembros o con fondos estatales;
- c) Han de falsear o amenazar con falsear la competencia, y
- d) Han de favorecer a determinadas empresas o producciones.

4ª.- La interpretación del principio de no discriminación, en materia de fiscalidad indirecta, que realiza la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las

Comunidades Europeas contribuye para debilitar el ejercicio del poder tributario y del poder de imposición de los Estados miembros que no pueden ejercerse respecto de ninguna clase de tributos indirectos en *circunventio legis* al Derecho Comunitario y sus principios.

El principio comunitario de no discriminación, contenido en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, persigue un objetivo principal: realizar el mercado interior y el libre intercambio de mercancías con el respeto absoluto a las libertades fundamentales de Tratado de la Comunidad Europea; por ello cada vez que un Estado miembro quiera aplicar una norma sobre fiscalidad indirecta tendrá que respetar el Derecho comunitario y, en su caso, acudir a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para saber cual es el efecto sobre la legislación nacional y así, no distorsionar el mercado interior.

5ª.- En relación a la libre circulación de mercancías los Estados miembros en condiciones normales y mediante la eliminación de distorsiones al mercado comunitario, o de cualquier otra forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios frente a productos de otros Estados miembros, garantizarán la perfecta neutralidad de los tributos internos desde el punto de vista de la competencia entre productos nacionales y productos importados.

El carácter discriminatorio de un impuesto se deduce del examen de la alteración de la neutralidad de la competencia que, de conformidad con el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea debe existir entre productos nacionales e importados de otros Estados comunitarios.

6ª.- La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas exige dos requisitos para que una diferencia de trato fiscal sea susceptible de examinarse a la luz del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

- 1.- Que los productos a comparar presenten propiedades análogas.
- 2.- Que simultáneamente respondan a las mismas necesidad de los consumidores, analizando el origen de los productos, proceso de fabricación, producto final y su eventual carácter sustitutivo para los consumidores.

7ª.- Las prohibiciones de discriminación establecidas en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

- 1.- Son aplicables a los productos originarios en la Unión Europea;
- 2.- Son aplicables a los productos en libre circulación dentro de la Unión Europea, esto es, aquellos productos originarios de terceros Estados que se encuentren dentro dentro del territorio comunitario; y
- 3.- No son aplicables a productos provenientes de terceros Estados.

8ª.- Los artículos 90, 91 y 92 del T.C.E. señalan los límites negativos de los Estados comunitarios al indicar los criterios en materia de libre circulación de mercancías (fiscalidad indirecta). Se trata de una regulación con base en disposiciones aduaneras, imposición que se configura como instrumento de política comercial más que de política fiscal.

9ª.- En suma, en el Derecho Comunitario, através del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, se proyecta el principio fijado en el Derecho Internacional de no discriminación fiscal en detrimento de productos importados de otros países miembros contenido en el artículo III, párrafo 2, del Tratado G.A.T.T.

CAPÍTULO SEXTO

LA NO DISCRIMINACIÓN COMUNITARIA Y SU PROYECCIÓN EN LA FISCALIDAD DIRECTA

“...en las obras y quehaceres humanos, después de notorios progresos o avances, es muy frecuente que se produzcan regresiones sensibles, a veces incomprensibles, pero que deben ser tenidas en cuenta para estar alertados de los riesgos que se corren precisamente con la riqueza ya obtenida.”⁴⁹⁵

I.- LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y SU INCIDENCIA EN LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS. A) Consideraciones a la armonización de la fiscalidad directa.

1.- Libre circulación de personas. 1.1.- Libre circulación de trabajadores.

1.1.1.- *Bachmann*, S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1992, Asunto 204/90. 1.2.- Libertad de establecimiento. 1.2.1.- *Werner*, S.T.J.C.E. de 26 de enero de 1993, Asunto 112/91. 1.2.2.- *Commerzbank*, S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1993, Asunto 330/91. 1.2.3.- *Royal Bank*, S.T.J.C.E. de 29 de abril de 1999, Asunto C C-311/97. 1.2.4.- *Saint-Gobain*, S.T.J.C.E. de 21 de septiembre de 1999, Asunto C-307/97. 1.3.- La *Recomendación 94/79/CE*, de 21 de diciembre de 1993, de la Comisión Europea. 1.4.- *Shumacker*, S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, Asunto 279/93. 1.5.- *Wielockx*, S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, Asunto 80/94. 1.6.- *Asscher*, S.T.J.C.E. de 27 de junio de

⁴⁹⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *El Desarrollo Actual del Derecho Financiero en España*. Homenaje al Profesor D. Fernando Sainz de Bujanda. Crónica Tributaria 78, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, p. 187.

1996, Asunto 107794. 1.6.- *Futura Participations y Singer*, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, Asunto 250/95. 1.7.- *Clean Car Autoservice*, S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, Asunto C-350/96. 1.8.- *ICI*, S.T.J.C.E. de 16 de julio de 1998, Asunto C-264/96. 1.9.- *Esposos Gilly*, S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, Asunto C-336/96. 2.- Libre prestación de servicios. 2.1.- *Jessica Safir*, S.T.J.C.E. de 28 de abril de 1998, Asunto C-118/96. 2.2.- *Lease Plan Luxemburg S.A.*, S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, Asunto C-390/96. II.- LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITAL Y LA NO DISCRIMINACIÓN. III.- EXCEPCIONES A LA PROHIBICIÓN DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL O LÍMITES COMUNITARIOS AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO. IV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO SEXTO.

I.- LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL Y SU INCIDENCIA EN LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

A) Consideraciones a la armonización de la fiscalidad directa.

La falta de cesión expresa a la Unión Europea por parte de los países miembros en materia de fiscalidad directa produce una ausencia de armonización en las normas de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa⁴⁹⁶. Lo anterior ha determinado la existencia de regímenes tributarios diversos y caracterizados por la desarticulación de sus ordenamientos, situación que en la práctica produce discriminaciones fiscales.

De conformidad con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas “...la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros...estos deben ejercitarla respetando el Derecho comunitario, absteniéndose por tanto de cualquier discriminación manifestación indirecta basada en la nacionalidad o que pueda afectar a la integridad de las libertades de circulación comunitarias”⁴⁹⁷.

La prohibición de discriminaciones fundadas en la nacionalidad (artículo 12 T.C.E.) se ha proyectado en los sistemas fiscales nacionales distinguiendo entre residentes y no residentes con independencia de la nacionalidad. Esta distinción produce que sean peor tratados fiscalmente los no residentes,

⁴⁹⁶ Al no cederse a las Comunidades Europeas expresamente en las normas comunitarias la imposición directa, “...la armonización en este sector debe hoy realizarse tan sólo en la medida en que resulte necesaria para la obtención de los objetivos previstos en el Tratado...” *Vid.* S.T.J.C.E. de febrero de 1963, *N.V. Algemene Transport of Expeditie Onderneming van Gend and Loos vs. Administración tributaria holandesa*, asunto 26/62, Rec. 1963, pp. 1 y sigs.

⁴⁹⁷ *Vid.* Por todas: S.S.T.J.C.E. de 4 de octubre de 1991, *Comisión/Reino Unido*, asunto C-246/89, Rec. p. 45, apartado 12, y de 14 de febrero de 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, asunto C-279/93, Rec. 1995, pp. I-225 y sigs. Apartados 21 y 26.

especialmente los profesionistas independientes que desarrollan su actividad en zonas fronterizas, que los residentes, particularmente a los primeros se les niega la concesión de exenciones, desgravaciones o reducciones en las bases imponibles, aplicación de tarifas diferentes y deducciones en las cuotas tributarias. Circunstancias que han sido consideradas discriminatorias por la jurisprudencia comunitaria y contrarias al Derecho comunitario como veremos en este capítulo.

Las instituciones de la Unión Europea, a través del Derecho comunitario derivado, han procurado afirmar la supremacía de éste sobre el Derecho nacional. Así, en el ámbito de la armonización fiscal directa ha publicado una serie de Directivas, Convenios y Recomendaciones⁴⁹⁸, sobre todo en materia de rentas de capital, que tratan de armonizar la fiscalidad directa, pieza fundamental para el proceso de consolidación de la Unión Europea. Destacan las siguientes:

a) 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, la cual prevé que éstas operaciones no impliquen gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y pasivo transferidos y su valor fiscal;

b) Directiva 90/435/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferente, en la cual las empresas asociadas establecidas en los Estados miembros deben recibir el mismo tratamiento que las empresas nacionales, mediante la supresión, en determinadas circunstancias, de la retención a cuenta sobre los beneficios distribuidos.

c) Convenio 90/436/CE del Consejo de 23 de julio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas, el cual prevé la utilización de precios de transferencia⁴⁹⁹ entre empresas asociadas que conlleva la aplicación de precios de mercado mediante un ajuste bilateral en ambas sociedades;

d) Convenio 96/C 26/01 del Consejo relativo a la adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y de Suecia al Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas;

⁴⁹⁸ Estas pueden consultar en la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y PÉREZ HERRERO, L.M. *Normas de Armonización Fiscal Europea*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1997, pp. 339 – 412.

⁴⁹⁹ Precio de transferencia es la cantidad cobrada por una parte de una organización por un producto o servicio que ella provee a otra parte de la misma organización. Proporciona a las empresas multinacionales la oportunidad de trasladar los beneficios desde un país de alta tributación a otro con una alícuota inferior o con beneficios fiscales para determinadas actividades. *Cfr.* HAMAEEKERS, H. *Precios de Transferencia Historia, Evolución y Perspectivas*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 3/99, Los Precios de Transferencia (I), Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, p. 12.

e) Recomendación 94/70/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en que residen, la cual insiste en la mejora de la movilidad geográfica de los trabajadores eliminando los obstáculos que se oponen a la libre circulación de personas;

f) Recomendación 94/106/CE de la Comisión de 7 de diciembre de 1994 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, la cual facilita la transmisión de las empresas, especialmente de las pequeñas y medianas, con el fin de evitar su liquidación y por consiguiente proteger el tejido de las PYME y los puestos de trabajo que genera. Es aconsejable que los Estados comunitarios ofrezcan a las empresas un entorno financiero que favorezca las operaciones de transmisión.

El principio fundamental de la no discriminación que se encuentra en el Tratado de la Comunidad Europea exige una solución clara al problema que afecta a las siguientes categorías de personas: trabajadores fronterizos, trabajadores por cuenta ajena, beneficiarios de pensiones y otras retribuciones previstas en las actividades anteriores, personas que ejercen una profesión liberal u otra actividad independiente, incluso artistas y deportistas, personas que ejercen actividades agrícolas, forestales, industriales y comerciales.

Los casos planteados ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que a continuación estudiamos, arrojan directrices sobre la forma en

que se deben interpretar el principio de no discriminación y las libertades fundamentales. Además, contribuyen a solucionar los problemas de la tributación de los trabajadores no residentes en general. En suma, estos asuntos son claves que permiten adecuar los sistemas tributarios nacionales a las exigencias del Derecho comunitario.

1.- Libre circulación de personas.

La libertad de circulación en la Unión Europea tiene por objeto las personas, las cosas tienen un régimen diferente. Ese objeto genérico se refiere a las personas sin más atención que la nacionalidad, al margen de otras cualificaciones, como la profesional, por ejemplo.

El contenido sustancial de la libertad de circulación es la libertad de ir y venir, la libertad de movimientos y tiene una delimitación geográfica concreta: el territorio comunitario. Además, posee una connotación particular, el reconocimiento expreso de libre circulación del mercado común sin discriminación alguna, de conformidad con los artículos 12 y 14.2 del Tratado de la Comunidad Europea.

Es un derecho de libertad, lo que comporta una abstención o no injerencia de los poderes públicos en el ir y venir de los ciudadanos comunitarios por el territorio comunitario. Lo anterior no significa que el derecho sea limitado. Los

súbditos comunitarios tienen que respetar el Derecho de los Estados miembros y el Derecho comunitario al hacer uso del derecho de libertad, y los países comunitarios no podrán restringir, establecer diferencias o discriminar por razón de nacionalidad, residencia, trabajo, sexo u otra circunstancia a los ciudadanos comunitarios que hacen uso del derecho de circulación.

Una vez visto el tema de la fiscalidad indirecta y su relación con el principio de libre circulación de mercancías, debe examinarse a continuación la fiscalidad directa y su relación con las libertades comunitarias. Se han producido varias sentencias dentro de las Comunidades Europeas, en concreto, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁰⁰ y su incidencia en la libre

⁵⁰⁰ El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante I.R.P.F.) es un tributo que nace en las postrimerías del siglo XVIII en Inglaterra durante el florecimiento del liberalismo económico, con la imperiosa exigencia de gravar signos de riqueza y hacer más justa la tributación. En nuestros días es apropiado para estimar la situación personal del contribuyente, siendo el impuesto personal por excelencia y ésta característica conlleva una mayor sensibilidad frente al impuesto.

El I.R.P.F. constituye uno de los pilares de todo sistema tributario. Se trata de un tributo en el que el principio de capacidad económica, el principio de igualdad y el de progresividad tributaria, encuentran su más adecuada proyección. Por ello este impuesto es el más indicado para lograr los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución Española respalda y dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho, que propugna valores como la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.

El I.R.P.F. grava la renta en el instante que la obtiene el obligado tributario o sujeto pasivo, convirtiéndose en un impuesto directo, personal pues sólo recae sobre el sujeto titular referencia para legal para la contribución, subjetivo pues atiende a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, progresivo toda vez que la tarifa se estructura de manera que a mayor capacidad económica mayor es la base imponible, global pues grava la totalidad de los rendimientos de las personas físicas, sintético de forma que al final del año fiscal se enumeran y suman ingresos y egresos, y obviamente recaudatorio al ser el ingreso tributario que genera más cobros para la Hacienda Pública, por lo que se ha vuelto un tributo con una gran repercusión social, dado la gran cantidad de personas a las que alcanza. CAZORLA PRIETO, L. Ma. *Lecciones del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pp. 36-37.

Por otra parte se sujeta a las personas físicas a dos modalidades de tributación: *obligación real* y *obligación personal*. La primera se refiere a las personas físicas que no tienen su residencia habitual en el país donde ejercen su actividad principal. La segunda, a las personas físicas que ejercen su actividad

primordial en el mismo Estado donde residen. A los sujetos por *obligación real* no se les tiene en cuenta las circunstancias personales en los elementos que determinan cuantitativamente la deuda tributaria, además de sujetarlos a un tipo proporcional distinto según la fuente de la renta. En cambio, a los sujetos que tributan por *obligación personal*, se les acomodan los elementos de cuantificación a su situación personal y familiar. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de publicaciones de la facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Décima Edición, 1993, p. 176. y MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario*, Aranzadi, 1996, p. 236-261.

En España, en fechas recientes, se aprobó Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. Este nuevo ordenamiento recoge, en su artículo 33, las obligaciones fiscales a que están sujetos los contribuyentes no residentes. Veamos:

“El contribuyente por este impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido durante su ejercicio en España por rendimientos de trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo el 75 por 100 de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reglamentariamente se desarrollará este régimen opcional.” Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Leyes 40 y 41/1998, de 9 de diciembre, Separata, Boletín Oficial del Estado. Madrid, 1998, p. 183.

También se aprobó, por Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, un Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El Reglamento señala en su artículo 8 el ámbito de aplicación el cual es el siguiente: Podrán solicitar este régimen los contribuyentes que tengan estas condiciones:

- a) Que sean personas físicas.
- b) Que acrediten ser residentes en un Estado miembro de la Unión Europea.
- c) Que acrediten que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de su renta en el periodo impositivo esté formado por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español.
- d) Que las rentas obtenidas en territorio español hayan tributado durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El precepto establece tres condiciones para los apartados c) y d):

- a) Para la determinación de la renta total obtenida por el contribuyente en el período impositivo se tomarán en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas durante el mismo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.
- b) Para la calificación de las rentas se estará a lo que dice la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) Las rentas se computarán por sus importes netos, determinados de acuerdo con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Se les aplicarán, en su caso, las deducciones del artículo 18 de la ley.

Los contribuyentes por este Impuesto que formen parte de alguna de las modalidades de la unidad familiar establecidas en el apartado 1 del artículo 68 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre podrán solicitar la aplicación del régimen opcional, siempre y cuando cumplan estas condiciones:

- a) Que el cónyuge y, en su caso, los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- b) Que las condiciones establecidas en los párrafos c) y d) del apartado 1 anterior se cumplan considerando la totalidad de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar.
- c) Que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales. Cfr. LÓPEZ BERENGER, J. *El Nuevo I.R.P.F. Y El Nuevo Impuesto Sobre Los No Residentes*. Dykinson, Madrid, 1999, pp. 591-592.

Para la aplicación del régimen opcional el período impositivo debe coincidir con el año natural y cuando fallezca el contribuyente el período finalizará en la fecha del deceso.

circulación de trabajadores en la Unión Europea. Aquellas ponen de manifiesto la necesidad de alcanzar una armonización en este campo⁵⁰¹; tarea difícil, sin embargo, pues éste Impuesto constituye una parte fundamental de la recaudación total de las contribuciones para los distintos Estados miembros. Además, a estos intereses estatales, suelen oponérsele factores políticos, económicos y sociales, entre los que podría destacarse el desprendimiento de buena parte de la soberanía de los países comunitarios⁵⁰².

La fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, pero deben ejercerla respetando el Derecho Comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad⁵⁰³ o en la residencia, conceptos claramente definidos y de distinto alcance, en materia fiscal⁵⁰⁴. Buena prueba de lo anterior son los recientes contenciosos fiscales, que

Por ningún motivo será aplicable este régimen a los contribuyentes que, de conformidad con los ordenamientos nacionales e internacionales, tengan su residencia en los llamados paraísos fiscales.

Para finalizar, dentro de la Unión Europea, la política de rentas ya no parece ser un instrumento controlado por los Estados, que prefieren dejar su ordenación a la responsabilidad directa de otros agentes sociales, los representados por las organizaciones sindicales de obreros y empresarios. Además, al no poder emplear, como alternativa a esta forma de actuación, los demás instrumentos de control de la política económica, se convierte en un instrumento cautivo con escaso poder de decisión e influenciado por los criterios jurisprudenciales comunitarios.

⁵⁰¹ S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, Asunto C-279/93; S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto C-80/90 y S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, Asunto 204/90, sobre las que tendremos ocasión de volver más adelante estudiando otras sentencias al respecto.

⁵⁰² MATA SIERRA, M.T. *Perspectivas de la Armonización de la Fiscalidad Directa ante la Unión Europea*. AA.VV. Sistema Fiscal Español y Armonización Europea. Director YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. Marcial Pons, 1995, p. 177.

⁵⁰³ Véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. pág. I-225, apartados 21 y 26, y de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/90, Rec. I-2493, apartado 16.

comentaremos en seguida y que demuestran la evolución de un principio fundamental del Estado de Derecho⁵⁰⁵, ante el máximo órgano jurisdiccional comunitario, que sintetizan la idea de que todo tipo de discriminación, ya directa o indirecta, ya basada en la nacionalidad, residencia o no residencia del sujeto pasivo, está prohibida por el Derecho comunitario, siempre que se den determinadas circunstancias.

⁵⁰⁴ De conformidad con el artículo 3.7 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E., el término nacional significa:

- 1.- toda persona física que posea la nacionalidad en un Estado Contratante; y
- 2.- toda persona jurídica, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante, MODEL TAX TREATRIES O.C.D.E. Artículo 3.

La nacionalidad desde el punto de vista jurídico -siguiendo a NUÑEZ GRAÑÓN-, es el vínculo que une a cada individuo con un Estado determinado. En la actualidad es una cualidad de la persona que carece de efectos en el campo del derecho fiscal ya que la sujeción al sistema tributario de un Estado va a venir determinado por la residencia en el mismo, no por la nacionalidad que tenga el sujeto pasivo. NUÑEZ GRAÑÓN, M. *Las Desigualdades Tributarias por Razones Familiares y de Residencia*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 136.

Siguiendo el artículo 4 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. *residente* "significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo."

Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- 1.- esta persona será considerada residente del Estado donde tenga su vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- 2.- si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
- 3.- si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- 4.- si no fuera nacional de ninguno de los Estados Contratantes, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán en el caso de común acuerdo.

Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva." MODEL TAX TREATRIES O.C.D.E. Artículo 4.

⁵⁰⁵ Así se refiere IGNANCE CLAEYS, citado por GARCÍA MONCÓ, A.M. *La Libre Circulación de Capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999, p. 158.

1.1.- Libre circulación de trabajadores.

“Quedará asegurada la libre circulaci3n de trabajadores dentro de la Comunidad”. Así comienza el Título III, “Libre Circulaci3n de personas, servicios y capitales”, en su Capítulo Primero, “Trabajadores”, artículo 39.1. del Tratado CE.

En secuencia l3gica el artículo 39.2 T.C.E. establece que se abolir  toda discriminaci3n entre los trabajadores de los Estados comunitarios y el artículo 39.3 del mismo ordenamiento⁵⁰⁶ se refiere a derechos que, por su propia naturaleza, se atribuyen a los trabajadores: responder a ofertas de empleo, desplazarse libremente para este fin y residir en uno de los Estados miembros con el objeto de ejercer en él un empleo. Los apartados 1 y 2, del mismo precepto, establecen un beneficio determinado: la libre circulaci3n de trabajadores. Este supondrá la abolici3n de toda discriminaci3n por raz3n de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados comunitarios con respecto al empleo, la retribuci3n y las demás condiciones laborales.

⁵⁰⁶ Artículo 39.3.- "Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulaci3n de los trabajadores implicará el derecho:

- a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;
- b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;
- c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;
- d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicaci3n establecidos por la Comisi3n."

El ámbito personal de la libertad son los trabajadores por cuenta ajena o asalariados que tienen el derecho a desplazarse sin obstáculo alguno dentro del territorio comunitario, así tenemos a los trabajadores con contrato permanente o temporal; trabajadores fronterizos; trabajadores con jornada completa o parcial; aquéllos que laboran en cualquier sector de la actividad económica incluso las deportivas. Sólo se excluyen los trabajadores de la Administración Pública⁵⁰⁷.

La libre circulación de trabajadores es un principio fundamental para el desarrollo de la Unión Europea que se inscribe dentro de los fundamentos de la Comunidad. El efectivo movimiento dentro de esta implica la abolición de cualquier discriminación basada en la nacionalidad y en el empleo, además de respetar unas condiciones y remuneraciones iguales para todos los ciudadanos en todos los Estados miembros. La armonización de la fiscalidad directa, y más exactamente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los países miembros, tiene un primer impacto tanto en la libertad de establecimiento de las personas, como en el funcionamiento del mercado interno.⁵⁰⁸ Los trabajadores no residentes, normalmente extranjeros, deben gozar de las mismas condiciones de trabajo y disfrutar de las mismas ventajas sociales y beneficios fiscales que los trabajadores residentes en igualdad de circunstancias, siempre y cuando exista un

⁵⁰⁷ GALIANA MORENO, J.M. *Libre Circulación de Trabajadores*. Enciclopedia Jurídica Básica, Volumen III, Civitas, Madrid, 1995, p. 4080.

⁵⁰⁸ *Cfr.* Conclusiones del Abogado General en el caso C-279/93, de 14 de febrero de 1995, R. *Shumacker*, ECR I, 225 y fj. 17 y 19.

factor de conexión con alguna de las situaciones previstas por el ordenamiento comunitario.

El principio de igualdad de trato en materia de remuneración resultaría nulo si pudiera ser vulnerado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si el gravamen que repercute sobre dos retribuciones similares es distinto, o si el pago de impuestos en el país donde se trabaja no es compensado en el país de residencia. Serán igualmente contrarias las normas jurídicas nacionales que, estableciendo otros criterios distintivos, como la nacionalidad, residencia, empleo o actividad profesional, conduzcan al mismo resultado.

El diferente tratamiento fundamentado en la residencia es la regla de lícita diferencia entre contribuyentes, siempre que se haga en base a la distinta capacidad económica que les hace no comparables. Por ello no resulta afectada la dualidad de régimen que distingue entre residentes y no residentes, si tal doble actuación paralela no persigue la conjunción final de una discriminación insidiosa o encubierta. Ahora bien, resulta igualmente discriminatorio someter a los no residentes a un modelo de contribución superior al de los residentes, si acontece una disimilitud entre la situación objetiva de uno y otro sujetos pasivos. La materia a resolver es cuando se tiene en cuenta que hay esa desigualdad

objetiva o, de forma positiva, cuando dos sujetos se encuentran en una circunstancia análoga.⁵⁰⁹

En 1968, el legislador comunitario afirma que los trabajadores emigrantes tienen los mismos derechos sociales y ventajas fiscales que los reconocidos a los trabajadores del país de acogida cuando haya un elemento de conexión con el Derecho comunitario.⁵¹⁰ Se pone de manifiesto, una vez más, la influencia que pueden llegar a tener las libertades fundamentales recogidas en el Tratado de la Comunidad Europea. Del tenor literal del artículo 39.2 del Tratado de la Comunidad Europea⁵¹¹, se deduce que ha de ser eliminada cualquier discriminación hacia los trabajadores que esté fundamentada en su nacionalidad, más propiamente, en lo que afecta a su pago y demás condiciones. Pero este principio de igualdad de trato en materia fiscal no tiene efecto alguno si se consiente con la validez de las normas tributarias discriminatorias dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y si las ventajas fiscales se

⁵⁰⁹ GARCÍA FRIAS, A. *La necesaria armonización de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.* Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública XLVI/242, 1996, p. 1037.

⁵¹⁰ Vid. VAN THIEL, S. *La supresión de la discriminación...ob.cit.* Quincena Fiscal, número 12, Madrid, 1996, p. 42. Asimismo, el T.J.C.E. también se ha pronunciado al respecto en la sentencia de 27 de octubre de 1982, *Morson y Jhanjan*, Asuntos acumulados 35/82 y 36/82. Este caso trataba sobre dos mujeres extranjeras que deseaban establecerse en un país comunitario (Países Bajos) a cargo de sus hijos que son nacionales de ese Estado. El Tribunal rechazó el pedimento sobre el argumento de no había ningún factor de conexión con el ordenamiento comunitario. Citada por VILLARÍN LAGOS, M. *La Incidencia del Derecho Comunitario en la Interpretación de las Reglas de Armonización que afectan a las competencias tributarias forales*, Revista de Información Fiscal, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 102.

⁵¹¹ Artículo 39.2.- "La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo".

reservan sólo a los residentes, porque se producirá, en consecuencia, una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.⁵¹²

En varios veredictos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha estudiado que una discriminación basada en la nacionalidad, con incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede suponer una restricción a la libre circulación de trabajadores, y que ,ésta, sólo encontrará una justificación cuando sea necesaria garantizar una coherencia en el sistema financiero o bien, cuando se pueda amparar en las hipótesis del artículo 46.1 del Tratado de la Comunidad Europea.⁵¹³

La no discriminación fiscal tiene que ver con el ejercicio del trabajo y el acceso al trabajo. Tanto éste como aquel, configuran la libre circulación de trabajadores. Este principio queda alterado, no obstante, en el caso de que

⁵¹² GARCÍA FRÍAS, A. *La necesaria armonización...ob.cit.* p.1030. A mayor abundamiento VALLEJO LOBENTE, E. comentando la Sentencia *Shumacker* especifica: "El artículo 48.2 implica la abolición de toda discriminación, basada en la nacionalidad, entre trabajadores comunitarios, especialmente en lo relativo a la remuneración. Y la igualdad de remuneración resulta afectada por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de impuesto sobre la renta." As.C-175/88 *Biehl*, Rec. 1990, p. I-1779. VALLEJO LOBETE, E. *Crónica del TJCE*. Gaceta Jurídica de la CE y de la Competencia, Boletín 102, abril, 1995, p. 27.

⁵¹³ Artículo 46.- "1. Las disposiciones del presente capítulo y las medidas adoptadas en virtud de las mismas no prejuzgarán la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros y que estén justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas".

En el mismo sentido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declaró en sus sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann* (C-204/90, Rec. pág. I-249), y *Comisión/Bélgica* (C 300/90, Rec. pág. I-305), que la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen tributario puede justificar una normativa que pueda restringir la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad. Quincena Fiscal 14/1996, p. 33. Y siguiendo con el mismo razonamiento la S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, causa 279/93, *Shumacker*, el T.J.C.E. analiza varios argumentos relacionados con el interés público, no mencionando y si aceptando que la coherencia de un sistema fiscal sea una causa legítima de una discriminación.

retribuciones iguales recibieran tratamientos fiscales discriminatorios que consintieran una tributación distinta de las rentas obtenidas por los trabajadores comunitarios. La no discriminación fiscal de las rentas obtenidas por trabajo dependiente y por cuenta ajena, pueden ser una consecuencia lógica del principio de igualdad de retribución, previsto en el artículo 141.1 del Tratado de la Comunidad Europea.⁵¹⁴ Dicho precepto no obliga sólo a igualdad de trato entre mujeres y hombres, sino que a trabajos iguales, haya igual retribución económica dentro de la Unión Europea⁵¹⁵.

También, la jurisprudencia comunitaria sobre libre circulación de trabajadores ha establecido de forma reiterada que se opone a cualquier medida nacional que sin ser discriminatoria es capaz de obstruir o hacer menos atractiva la práctica de las libertades comunitarias⁵¹⁶.

⁵¹⁴ Artículo 141.1.- "Cada Estado miembro garantizará la aplicación del principio de igualdad de retribución entre trabajadores trabajadoras para un mismo trabajo o para un trabajo de igual valor".

⁵¹⁵ El artículo 141 del Tratado de la Comunidad Europea y el artículo 1 de la Directiva 75/117 rechazan una normativa que consienta abonar una retribución desigual a los trabajadores masculinos y femeninos, cuando ejecutan un mismo trabajo o un trabajo del mismo valor. Las mujeres que hacen uso de un permiso de maternidad -dice esta sentencia- se encuentran en una situación específica que exige que se les conceda una protección especial, pero que no puede asimilarse a la de un hombre ni a la de un mujer que ocupa efectivamente su puesto de trabajo. Más adelante continúa la sentencia diciendo que el trabajador femenino que se encuentra de permiso de maternidad debe beneficiarse de un aumento de salario que haya tenido lugar antes o durante dicho periodo. El principio de no discriminación exige que el trabajador femenino que continúa relacionado a su empresario por el contrato o la relación laboral durante el permiso de maternidad, disfrute, incluso de modo retroactivo, de un aumento salarial que haya tenido lugar. Excluir al trabajador femenino del incremento de su salario durante su permiso de maternidad crearía una discriminación por su sola condición de trabajador puesto que, sino hubiese estado embarazada, la mujer de igual forma percibe el salario incrementado. El principio de igualdad de retribución, -añade la sentencia- no impone la obligación de mantener la retribución íntegra de los trabajadores femeninos durante su permiso de maternidad, ni establece criterios específicos con vistas a precisar el importe de las prestaciones que se les abonen durante dicho periodo, siempre que el referido importe no se fije en una cuantía que ponga en riesgo el objetivo del permiso de maternidad. A este respecto consideramos que el objetivo del permiso es la protección de la familia, salud y la natalidad. *Cfr.* A.T.J.T.P.I.C.E. 9/96, S.T.J.C.E. de 13 de febrero de 1996, Asunto C-342/93, pp. 6-7.

A continuación analizaremos algunas sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que tratan, entre otras cosas, sobre la prohibición de discriminación fiscal en razón de la nacionalidad y residencia del contribuyente y que ponen de manifiesto el respeto que tiene, dicho órgano jurisdiccional, por la competencia de los Estados comunitarios para determinar la capacidad económica y las circunstancias familiares y personales del sujeto pasivo.

1.1.1.- *Bachmann*, S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1992, Asunto 204/90.

El Sr. Bachmann, trabajador⁵¹⁷ de nacionalidad alemana, decide un día contratar un seguro de enfermedad e invalidez, así como un contrato de seguro de vida, y lo hace en su país natal, aunque donde trabaja es en Bélgica. Ocurre a continuación que el Estado Belga se niega a deducir del total de sus rendimientos profesionales los gastos efectuados por la compra del seguro en Alemania. Y alega que su normativa sólo permite la deducción cuando las primas de seguros son reconocidas por una mutualidad belga y pagadas en Bélgica. A lo que, como era previsible, se inconforma el Sr. Bachmann. El Sr. Bachmann interpone consecuentemente un recurso ante la Cour D'Appel de Bruselas y tras ser

⁵¹⁶ Vid. por todas S.T.J.C.E. de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, Asunto C-19/92, Rec. 1993, p. I-1663, párrafo 32.

⁵¹⁷ Es trabajador toda persona que ejerza actividades reales y efectivas, con exclusión de las actividades tan reducidas que resultan meramente marginales y accesorias. La circunstancia de que una persona realiza, durante un cierto tiempo, en favor de otra y bajo la dirección de ésta ciertas prestaciones por las cuales percibe una remuneración, debe considerársele como trabajador. Cfr. S.T.J.C.E. de 3 de julio de 1986, *Lawrie-Blum*, 66/85, Rec. pág. 2121, apartado 17.

desestimado, recurre ante la Cour de Cassation. La Cour de Cassation suspende entonces el procedimiento y plantea cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sobre la compatibilidad de la normativa belga con los artículos 48, 59, 67 y 107 del T.C.E.E.

La cuestión que se suscita aquí es la diferencia de trato por razón de nacionalidad. Normalmente, son los nacionales de estos Estados miembros quienes, al regresar a su país de origen, deben someter a gravamen sus rendimientos. Y si estas primas de seguro, deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta, no pueden ser descontadas, como consecuencia de la falta de armonización fiscal en este ámbito (fiscalidad directa), se crean unas situaciones que imposibilitan la aplicación llana del actual artículo 39.2 del Tratado de la Comunidad Europea⁵¹⁸.

Al señor Bachmann se le niega deducir un gasto, por el sólo hecho de que tal gasto lo ha realizado en otro Estado miembro, diferente a ese otro en el que obtiene la totalidad de sus rendimientos laborales. El señor Bachmann considera más favorable a sus intereses su firma de un contrato de seguro en otro Estado miembro. Pero la diferencia de trato que recibe de la Administración belga, por razón de su nacionalidad alemana, constituye un obstáculo a la libre circulación y una violación del derecho comunitario.⁵¹⁹ En efecto, la libre prestación de

⁵¹⁸ Artículo 39.2. “La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.”

servicios se verá obstaculizada si una norma como la belga impone a sus habitantes contratar un servicio, -en este caso un seguro de enfermedad, invalidez y vida-, que requiera estar establecido en Bélgica para poder acogerse a las deducciones fiscales que normalmente hay en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La coherencia del régimen tributario, uno de los argumentos al que se acoge el gobierno belga, cuya concepción corresponde a cada Estado miembro, requiere que pueda percibir, en el caso de que dicho Estado esté obligado a aceptar la deducción de las primas de seguro de vida pagadas en otro Estado miembro, el impuesto sobre cantidades debidas por los aseguradores.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas consideró que si bien las disposiciones fiscales belgas objeto de la controversia se oponían en principio a los artículos 48 y 59 del Tratado de la Comunidad Europea, dichas normas jurídicas podían estar justificadas por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario nacional⁵²⁰.

⁵¹⁹ Es criterio jurisprudencial que las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzcan de hecho al mismo resultado. *Cfr.* Sentencia de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, 152/73, Rec. pag. 153, apartado 11, y S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, Asunto C-279/93, fundamento jurídico 26.

⁵²⁰ *Cfr.* HINOJOSA MARTÍNEZ, L.H. *Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE*. Revista de Derecho Comunitario Europeo 2, volumen 1 Julio/Setiembre, 1997, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, p. 519.

De ello se sigue que, en el estado actual del Derecho Comunitario, la coherencia del régimen tributario considerado aquí no puede garantizarse con medidas menos restrictivas que las consideradas en el litigio principal⁵²¹, y que cualquier otra medida que permita garantizar la percepción por el Estado de que se trata del impuesto establecido en la normativa belga sobre cantidades debidas por los aseguradores en virtud de sus contratos, daría lugar a consecuencias similares a las que lleva consigo el carácter no deducible de las primas.

Concluyente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declara que las normas sobre libre circulación de trabajadores, servicios y prohibición de discriminaciones fiscales, contenidas en el Tratado de la Comunidad Europea, rechazan cualquier otra que perjudique a los extranjeros sobre los nacionales - principalmente en el terreno de la fiscalidad directa-, siempre y cuando no se dificulte la coherencia del Derecho fiscal.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en este caso, añade un nuevo motivo de interés general susceptible de justificar restricciones a las libertades del mercado interior: la coherencia del sistema fiscal nacional. Este criterio lo ha reiterado en asuntos posteriores. Así, en *Wielockx* dijo que la

⁵²¹ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta misma sentencia de 28 de enero de 1992, *Bachmann* y en *Comisión/Bélgica*, Asunto C-300/90, Rec. pg. I-305, sostuvo el argumento que la coherencia de un régimen tributario puede justificar una normativa que pueda restringir la libre circulación de trabajadores en la Comunidad, situación que no es el caso en el asunto que nos ocupa.

coherencia fiscal se establece en relación a una misma persona y a la reciprocidad en la aplicación de las leyes de los Estados miembros⁵²².

La jurisprudencia *Bachmann* tiene estrecha relación con la sentencia del T.J.C.E., *Safir*, asunto 118/96 de 28 de abril de 1998, donde establece que los seguros constituyen servicios a los efectos del artículo 60 del Tratado CE y recuerda que con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el artículo 59 del Tratado se opone a la aplicación de toda normativa nacional que, sin justificación objetiva, obstaculice a un trabajador en la posibilidad de ejercer efectivamente esta libertad⁵²³. Esta jurisprudencia la analizaremos más adelante.

El Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas regresa sobre este criterio jurisprudencial en el asunto *Daily Mail*, caso que analizaremos más adelante, donde vuelve decir que el Derecho comunitario permite el establecimiento de discriminaciones en materia tributaria si se motivan en el interés legítimo de un Estado miembro de salvaguardar derechos de imposición ya establecidos. Entre los intereses legítimos que han sido aceptados por el T.J.C.E. destacan los siguientes: 1) cláusulas destinadas a evitar abusos de derecho; 2) disposiciones antifraude; c) protección del interés general (salud

⁵²² S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 80/94, Rec. p. I-2508, fundamento jurídico 24.

⁵²³ S.T.J.C.E. de 28 de abril de 1998, *Safir*, Asunto 118/96. Rec. pág. I-1897 y ss. Fundamento jurídico 22.

pública, deontología, cualificación, reglas de organización, protección de los consumidores y reglas de organización)⁵²⁴.

1.2.- Libertad de establecimiento.

La libertad de establecimiento es uno de los principios fundamentales de la Unión Europea. Las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea que garantizan esta libertad tienen efecto directo. Según su texto literal, y más específicamente, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en cualquier Estado miembro.

El Derecho Comunitario prohíbe la discriminación de los ciudadanos comunitarios. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha establecido que el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea no puede ser interpretado de manera que excluya de la aplicación del Derecho Comunitario a los nacionales de otro Estado miembro cuando estos, por el hecho de haber residido legalmente en el territorio de otro país comunitario, se encuentren, en relación con su Estado miembro de origen, en una situación asimilable a la de cualquier persona que goza de los derechos y libertades garantizados por el Tratado⁵²⁵.

⁵²⁴ Vid. S.S.T.J.C.E. de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, Rec. p. I-1299 y ss.; de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Italia*, asunto 180/89, Rec. p. I-709, y de 9 de agosto de 1994, *Vander*, Rec. p. I-3803.

El derecho que tienen la personas jurídicas y físicas de escoger libremente su lugar de establecimiento no puede verse acotado por disposiciones fiscales discriminatorias. De los artículos 43 a 48 del Tratado de la Comunidad Europea se desprende que las personas tienen el mismo derecho a la movilidad y a un trato igual,⁵²⁶ así como derecho a participar activamente en la economía de los otros Estados miembros mediante el establecimiento de agencias, sucursales o compañías filiales.⁵²⁷ No de otro modo sino en las mismas condiciones que los ciudadanos del país anfitrión, pueden establecer tales establecimientos secundarios.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha abierto más el criterio sobre la libertad de establecimiento y los establecimientos permanentes de empresas residentes en otros Estados, tanto que se puede llegar a confundir con la libre

⁵²⁵ MOITINHO DE ALMEIDA, J.C. *La Protección de los Derechos Fundamentales en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. AA.VV. El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial. Dirigido por: G.C.Rodríguez Iglesias y D.J.Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, p. 102.

⁵²⁶ Artículo 43, primer párrafo: "En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro."

⁵²⁷ Artículo 43, segundo párrafo: "La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales."

circulación de servicios⁵²⁸, pues ésta requiere la eliminación de toda discriminación o restricción capaz de prohibir u obstruir la actividad del prestador de servicios establecido en un Estado miembro⁵²⁹.

Las únicas excepciones a este derecho se derivan de la no aplicación a situaciones puramente internas con el fin de que los nacionales de un país miembro no se sustraigan al imperio de su legislación so pretexto de hacer efectiva la libre circulación⁵³⁰. Las excepciones las encontramos en las razones de orden público, seguridad pública y salud pública, así como en la aplicación de normas especiales a los extranjeros (ciudadanos no comunitarios)⁵³¹, y los principios aceptados en materia de fiscalidad internacional, principalmente los que se encuentran en el M.C. O.C.D.E. y los C.D.I. que lo siguen⁵³².

⁵²⁸ En la S.T.J.C.E. de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania, *Seguros*, Asunto 205/84, Rec. p. 3755, apartado 52, el T.J.C.E. señaló que la admisibilidad de un principio que permita la desigualdad de trato entre destinatarios de servicios en función del establecimiento de los prestadores no sólo contradice la libre prestación de servicios, sino que la destruye por completo.

⁵²⁹ *Vid.* por todas S.T.J.C.E. de 25 de julio de 1991, *Manfred Sager vs. Demnemeyer and Co.Ltd.* Asunto C-76/90, Rec. 1991 p. I-422, párrafo 12.

⁵³⁰ S.T.J.C.E. de 27 de septiembre de 1989, Asunto 130/88, *Bijl*, Rec.p.1184, citada por ABELLÁN HONRUBIA, V. *La Contribución de la Jurisprudencia del TJCE a la realización del Derecho de Establecimiento y la Libre Prestación de Servicios*. AA.VV.- El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D.J. Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, p. 733.

⁵³¹ Tratado de la Comunidad Europea, artículo 46.1.- "Las disposiciones del presente capítulo y las medidas adoptadas en virtud de las mismas no prejuzgarán la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros y que estén justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas."

⁵³² El T.J.C. E. en un primer momento (asunto C- 270/83, *Avoir Fiscal*), dijo que los principios y libertades comunitarias prevalecían sobre los Convenios de Doble Imposición celebrados entre los Estados miembros. Posteriormente, en el caso *Gilly* (Asunto C-336/96) se matiza dicho criterio al decir: "...al no existir medidas comunitarias de unificación o armonización para fijar los criterios de reparto de la competencia fiscal es razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en concreto en el M.C. O.C.D.E." MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa?*

Tampoco impide el artículo 43 que un Estado miembro grave a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en su territorio y que perciben allí la totalidad o casi la totalidad de su patrimonio, con una carga fiscal más gravosa cuando no residen en dicho Estado que cuando sí lo hacen⁵³³.

1.2.1.- *Werner*, S.T.J.C.E. de 26 de enero de 1993, Asunto 112/91.

El señor Don Hans Werner, alemán, residente en los Países Bajos, ejerce la profesión de dentista en su país de origen, donde obtiene la totalidad de sus ingresos. La Administración tributaria alemana pretende fincarle su declaración de la renta y patrimonial en régimen de no residente, situación que el señor Werner no consiente, toda vez que la totalidad de sus ingresos provienen de su Estado natal y por consiguiente entiende que tiene derecho a beneficiarse del "*splitting tariff*"⁵³⁴ y tributar por obligación personal y no por obligación real. Estando así las cosas, decide interponer una reclamación económico-administrativa, y la fundamenta en la incompatibilidad del artículo 43 del

Revista Española de Derecho Financiero (separata), número 102 abril-junio, Civitas, Madrid, 1999, p. 305.

⁵³³ *Vid.* Semana de actividades del T.J.C.E., número 18/96, S.T.J.C.E. de 27 de junio de 1996, *Assquer*, Asunto 107/94.

⁵³⁴ El régimen alemán de *splitting* se instauró con el fin de atenuar la progresividad del baremo del impuesto sobre la renta. Consiste en sumar los rendimientos de cada cónyuge para, a continuación imputar ficticiamente el 50% a cada cónyuge y gravarlo en consecuencia. Si los ingresos de uno de los cónyuges son elevados y los ingresos del otro cónyuge son bajos, el *splitting* nivela la base imponible y atenúa la progresividad del baremo del impuesto sobre la renta. *Cfr.* SANS i LLADÓ, J. M. *El I.R.P.F.* Estudio Comparativo entre España, Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y Bélgica, Management School, Barcelona, 1993, pp. 31-32.

Tratado de la Comunidad Europea con las normas jurídicas tributarias alemanas. El Tribunal Finanzgericht de Colonia, al albergar una duda razonable, plantea cuestión prejudicial con fundamento en los artículos 43 y 234 del Tratado de la Comunidad Europea.

El señor Werner se ha apoyado en la regla de no discriminación fiscal del Tratado, ya que se ha visto gravado por la legislación tributaria alemana en calidad de no residente y se le priva, por derivación, de ciertas prestaciones familiares, a las que los sujetos domiciliados en Alemania pueden acceder. El asunto se sitúa, pues, en el alcance del principio de no discriminación fiscal y su relación con las diferencias de trato entre residentes y no residentes.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, basándose en la nacionalidad alemana del no residente, considerará la cuestión como un problema puramente interno. No encuentra ningún obstáculo, desde la perspectiva comunitaria, para la aplicación del régimen previsto en la ley alemana para los no residentes. Y en este sentido y no de otro modo, resuelve finalmente: diciendo que el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea no impide que un Estado miembro sujete a gravamen a sus nacionales que desempeñan su actividad profesional en su territorio y que obtienen allí la totalidad o casi la totalidad de sus rentas o que poseen allí la totalidad o casi la totalidad de su

patrimonio, y lo haga con una carga fiscal más pesada cuando no residen en dicho Estado que cuando sí residen en el mismo.⁵³⁵

No resulta aventurado estimar que el máximo órgano jurisdiccional comunitario no entra a considerar la esencia del asunto, por afirmar, simplemente, que se trata de una situación puramente doméstica y no intracomunitaria, y cuando resulta claro que el Sr. Werner, al trasladarse de un país miembro a otro, provoca que intervengan, forzosamente, cuestiones del Derecho Comunitario aplicables al caso, como la libertad de establecimiento y la libre circulación de personas en el territorio comunitario.

La magnitud del precepto 43 del Tratado de la Comunidad Europea no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho Comunitario a los propios nacionales de un país miembro concreto, cuando éstos, por su singular comportamiento, se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una disposición semejante a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y libertades que garantiza el Tratado.⁵³⁶

⁵³⁵ *Cfr.* punto resolutivo primero de la S.T.J.C.E. de 26 de enero de 1993, *Werner/Finanzamt*, Asunto C-112/91, Rec. p. I-429 y ss.

⁵³⁶ Véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de febrero de 1979, *Knoors*, 115/58, Rec. p. 399, apartado 24; y de 3 de octubre de 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Rec. I-3551, apartado 13, La Ley 29 de noviembre de 1996, pp. 5-8.

La desventaja que tiene el señor Werner frente a sus compatriotas no es suficiente para que el Derecho comunitario lo proteja. Esta circunstancia pone de manifiesto que la discriminación inversa (reverse discrimination) es protegida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europeas, al menos en esta sentencia, y que la discriminación directa e indirecta admite matizaciones⁵³⁷. A diferente conclusión llegó el T.J.C.E. en la sentencia *Asscher*, donde afirmó que éste podía hacer valer la libertad de establecimiento frente a su Estado natal aún cuando residiera en otro Estado miembro, por lo tanto la situación del no residente sí resultaba comparable con la del residente de conformidad con la norma presuntamente discriminatoria⁵³⁸.

1.2.2.- *Commerzbank*, S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1993, Asunto 330/91.

Una empresa bancaria alemana, Commerzbank, con establecimiento permanente y, por tanto, sin residencia fiscal en el Reino Unido, hace préstamos bancarios a diversas empresas residentes en los Estados Unidos de Norte América. Con fundamento en el convenio de doble imposición entre este último país y el Reino Unido, esta empresa solicita la devolución del impuesto ingresado indebidamente por los intereses pagados por estas compañías americanas a la

⁵³⁷ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria*. Revista Española de Derecho Financiero 94, Civitas, Madrid, 1997, p. 220.

⁵³⁸ En la misma sentencia el T.J.C.E. dijo "...la situación de los residentes y 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 persona y familiar." Fundamento jurídico 41, S.T.J.C.E. de 27 de junio de 1996, *Asscher*, Asunto C-107/94, Rec. p. I-3089. A pesar de lo dicho concluyó que sí resultaba comparable la situación del no residente con la del residente. Sobre este asunto volveremos más adelante.

Commerzbank. La Administración fiscal inglesa devuelve el impuesto pagado, pero en condiciones especiales, toda vez que estima que la Commerzbank opera como establecimiento permanente, y no tiene derecho al pago de los intereses de demora, devengados en régimen de mejora previsto para las sociedades con residencia fiscal. Y esto es lo que, en esencia, constituye una discriminación hacia las empresas no residentes frente a las residentes en el Reino Unido, porque, estas últimas, sí tienen derecho al pago de los intereses de demora. Desde un ángulo parecido, vemos que existe, pues, un distinto trato por parte del Estado del Reino Unido: el ofrecido a empresas nacionales, por un lado, y por otro, el otorgado a empresas no nacionales con establecimiento permanente.

El gobierno británico devolvió al actor los ingresos tributarios indebidos pero se negó a devolver los intereses devengados, toda vez que el ordenamiento británico sólo preveé la devolución de los intereses a los residentes en el Reino Unido. Los demandados alegaban lo siguiente: Commerzbank recibía un tratamiento preferente (trato nacional en el Reino Unido) ya que gozaba de una ventaja reservada sólo a los no residentes y al mismo tiempo goza de las ventajas reservadas a los no residentes en el Convenio de Doble Imposición celebrado entre el Reino Unido y los Estados Unidos de América y esto no podía ser.

La no discriminación fiscal en el ámbito de la imposición directa ha sido empleada como criterio de resolución de conflictos, no sólo en relación con las personas físicas, sino también cuando se trata de personas jurídicas, como hemos

tenido oportunidad de analizar. El asunto que nos trae el ejemplo que precede, fija sus coordenadas en un punto: la discriminación de carácter material que se ha producido por razón de la nacionalidad de una empresa con establecimiento permanente, como ya hemos visto. Pero dicha regla de tratamiento no debe imperar sino extinguirse, en la medida en que los residentes y los no residentes se encuentran en las mismas circunstancias, criterio jurídico que ha reiterado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y que, consideramos, es adecuado.

Asimismo, en este caso la norma en cuestión se aplica a ambos sujetos comparados por lo que se encuentran en una situación similar y sin ninguna diferencia objetiva que permita no aplicar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, pues de conformidad con el artículo 48 del Tratado de la Comunidad Europea la sede de la sociedad es el criterio que sirve como punto de conexión con el ordenamiento jurídico de un Estado, como la nacionalidad en el caso de las personas físicas⁵³⁹.

Al ser una norma de aplicación general la que establece las condiciones para la devolución de los ingresos tributarios indebidos⁵⁴⁰, debe aplicarse a todos;

⁵³⁹ Recordemos que es criterio reiterado por el T.J.C.E. que el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de la nacionalidad, establecido en el artículo 12 ha sido aplicado en los ámbitos que regulan los artículos 48, 52 y 59 del Tratado. Por ello, cualquier ordenamiento que se oponga a estas disposiciones también se opone al artículo 12 del Tratado. *Vid.* por todas: S.T.J.C.E. de 30 de mayo de 1989, *Comisión/Grecia*, Asunto 305/87, Rec. p. 1461, apartado 12. También ver: MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos 3 fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 91.

de lo contrario, estaría violándose un principio tan elemental como la igualdad de trato⁵⁴¹. Hay ocasiones, como en el caso de la toma de medidas antievasión, o en el del control administrativo y orden público, donde se permite un trato fiscal distinto en función de la residencia, pero sólo en estos casos.

⁵⁴⁰ Son ingresos tributarios indebidos aquellos que cumplen una obligación tributaria que no existe por falta de objeto o porque la prestación no está sujeta a la existencia de una relación constituida. El contenido del derecho a la devolución viene formado por la suma del importe del ingreso tributario indebido complementado con otros conceptos entre los que destaca el devengo del interés legal del dinero exigible desde el día en que se realizó el citado ingreso indebido.

Corresponde a los Estados miembros garantizar el reembolso de los impuestos percibidos por infracción del artículo 95, hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, de conformidad con las disposiciones de su derecho interno, en circunstancias que no deben ser menos favorables que las equivalentes a recursos similares de carácter interno y que, de todos modos, no deben hacer prácticamente imposible el desempeño de los derechos otorgados por el ordenamiento jurídico comunitario. Asimismo, el Derecho Comunitario no se opone a que un sistema jurídico nacional deniegue la restitución de cantidades indebidamente percibidas cuando ésta da lugar a un enriquecimiento sin causa de los derecho habientes. (Cfr. Sentencia de 27 de febrero de 1980, *Just*, 68/79, Rec.pg.501, apartado 27 y S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Roders BV*, Asuntos acumulados C-376/93 a C-377/93. Quincena Fiscal 20/95, p. 47.; en el mismo sentido A.T.J.T.P.I.C.E. 4/96, S.T.J.C.E. de 8 de febrero de 1996, Asunto C-212/94, pp. 16-17).

Sobre el tema consultar: AGULLO AGUERO, A. *Legitimidad del pago por tercero de la deuda tributaria y régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos*. Crónica Tributaria, número 35. Instituto de Estudios Fiscales, 1981; ARIAS VELASCO, J. *Procedimiento de devolución de ingresos indebidos*. Procedimientos tributarios. Marcial Pons, Madrid, 1990, pp. 323 y ss.; BUJIDOS GARAY, P. *La doctrina de los Tribunales sobre el procedimiento de devolución de ingresos indebidos*. Técnica Tributaria número 22, 1993.; CASADO OLLERO, G. Recensión a la obra *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos* (introducción a una teoría general), del CORRAL GUERRERO, L. Edersa, Madrid, 1978.; CASANA MERINO, F. *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*. La Ley, 1992.; DANIELE, L. *La restituzione dell'indebito in Diritto Comunitario*. Rivista di Diritto Europeo, 1981, pp. 425-446.; GARCÍA PRATS, F.A. *La devolución de ingresos indebidos*. Revista Española de Derecho Financiero 78/1992, pp. 243-262.; MARTÍNEZ CARRASCO-PIGNATELLI, J.M. Recensión a la obra *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, de CASANA MERINO, F. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 221/1992.; *Las ayudas otorgadas por los Estados miembros como supuestos de indebito comunitario. Obligación de exigir su devolución*. (A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 23 de febrero de 1995, Asunto C-349/93, Quincena Fiscal 17, octubre de 1995.; y RIZZO, C. *Rimborso di tributi doganali percepiti in violazione della normativa comunitaria*. Diritto Comunitario e degli Scambi internazionale, Parma, año 29, número 1-2, 1990.

⁵⁴¹ En el fundamento jurídico 19 se lee: "La circunstancia de que la exención de impuestos que dio lugar a la devolución de impuestos al que tienen derecho siempre las sociedades residentes, se le perjudica con relación estas últimas." S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto C-330/91, Rec. p. I. 4017 y ss.

Las empresas residentes, dentro de la Ley de Impuestos sobre la Renta y Sociedades de 1.988 (norma inglesa), gozan de unas ventajas fiscales: en este caso, la mejora de las devoluciones aplicables a las personas residentes, que, normalmente y en la mayoría de los casos, son empresas nacionales, es decir, aquí, inglesas; y estas ventajas fiscales, reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro, pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad.⁵⁴²

En el Asunto *Commerzbank* existe una diferencia de trato entre sujetos residentes y no residentes en el ámbito de la fiscalidad directa. Esta empresa sucursal de la sociedad que reside en Alemania, se encuentra en similares circunstancias a las sociedades con residencia fiscal en el Reino Unido, si atendemos a tres criterios principalmente: las reglas de determinación de su renta imponible, el alcance de la imposición y la posición del contribuyente frente a la norma.

⁵⁴² La S.T.J.C.E. de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, 152/1975, Rec. pg.I-153, estipula que las reglas de igualdad de tratamiento prohíben no solamente las discriminaciones ostensibles fundadas sobre la nacionalidad, o la sede en lo que se refiere a las sociedades, sino también toda forma solapada de discriminación, que, por aplicación de otros criterios de distinción, conduzcan de hecho al mismo resultado. Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. *Algunas consecuencias jurídico-tributarias derivadas de la S.T.J.C.E. Commerzbank: devolución de ingresos tributarios indebidos y no residentes*. Jurisprudencia Tributaria 1994-II, Aranzadi, p. 1243.

El uso tributario de un establecimiento permanente⁵⁴³ es la zona donde las oposiciones entre las legislaciones fiscales nacionales y las comunitarias suelen darse a conocer con gran magnitud.⁵⁴⁴ Desde el punto de vista de las legislaciones fiscales internacionales, las ganancias de un establecimiento permanente están gravadas en el país en el que se encuentra asentado, y lo están en la medida en que estos beneficios le sean atribuibles. Pero resulta que dicho establecimiento permanente es, a su vez, tratado como una entidad independiente desde el punto de vista fiscal, y como tal, debe estar gravado según las mismas reglas que a cualquier otro residente se le aplican con respecto a la fuente de su renta. Y esta natural complicación viene a explicar mal la paradoja de que, en la práctica, estos establecimientos permanentes no pueden habitualmente acceder a un cierto número de beneficios, incluidos los que están reservados a los residentes.

⁵⁴³ La expresión de conformidad con el modelo de convenio de la O.C.D.E. "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Comprende las sedes de la dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. *Cfr. Commentary on article 24 concerning non-discrimination. Model Tax Convention on income and on capital. Report of the Committee on fiscal affairs O.E.C.D.-O.C.D.E., septiembre, 1992.* Por otra parte resulta interesante apuntar que la voz "establecimiento permanente" no se halla mencionada en los Tratados constitutivos de la Comunidad Europea. Este se incorpora en el derecho comunitario derivado por medio de la Directiva 434/90/CEE sobre fusiones. GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento...ob.cit.* p.440. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha adquirido un protagonismo destacado en la formación del derecho comunitario derivado, de igual manera su participación en la creación y desarrollo del derecho derivado tributario es notable. Sin embargo, es pertinente apuntar que la tarea de armonización y construcción de las normas comunitarias fiscales sólo se podrá establecer por directivas y su correcta transposición en los Estados miembros. De ello resulta que el derecho comunitario es un edificio que poco a poco se va construyendo a golpe de directivas, sentencias, y demás instrumentos jurídicos, principalmente en el área fiscal.

⁵⁴⁴ Esta es una conclusión en la que coinciden la mayoría de los Estados miembros y la doctrina en general. *Cfr. National Report on the interpretation of the non discrimination principle by national Courts. AA.VV. Non-Discrimination Tax Seminar. Bérghamo, Italia, 27-28 marzo de 1998.*

El incremento del número de factores que impiden que un régimen jurídico pueda diferenciar un uso que va más allá del criterio de la nacionalidad, como ocurre en este caso de la empresa alemana, afecta sobremanera a la consideración jurídico-tributaria del establecimiento permanente, en su similitud con el instituto de la residencia fiscal. La amplia doctrina jurídica y jurisprudencial, acertadamente considera que en el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea no simplemente queda prohibida la desigualdad de trato basada en la nacionalidad, sino también aquella que esté cimentada en la residencia.⁵⁴⁵

El T.J.C.E. en *Commerzbank* pone al descubierto que las discriminaciones por razón de nacionalidad en materia fiscal están prohibidas en el Derecho comunitario, no sólo en relación con ordenamientos sustantivos sino también con ordenamientos de naturaleza procesal, como la Ley de Impuestos sobre la Renta y Sociedades de 1.988 del Reino Unido⁵⁴⁶, y los principios comunitarios deben igualmente proyectarse sobre este tipo de disposiciones.

Los magistrados del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas han expresado que derivan contrarias al derecho de las comunidades europeas

⁵⁴⁵ VAN RAAD, K. *Non discrimination in international Tax Law*. Series on International Taxation, number 6, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1986, p. 62. Además *Cfr.* AA.VV. *The Non-discrimination Article in Tax Treaties*. European Taxation, october 1991, International Bureau of Fiscal Documentation, pp. 311, 318-321.

⁵⁴⁶ *Cfr.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. Y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Cuadernos 3 Fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 100.

aquellas medidas de las que resultan, de una forma directa o indirecta, disparidades de trato fiscal, y que no gocen de una argumentación objetiva que pueda hacer compaginable dicho trato fiscal con el acervo comunitario. La sentencia *Commerzbank*, viene a suponer una manifestación más de este Tribunal como garante del ordenamiento comunitario, en orden a responder del cumplimiento de los principios y libertades previstos en el Tratado de la Comunidad Europea.

1.2.3.- *Royal Bank*, S.T.J.C.E. de 29 de abril de 1999, Asunto C-311/97.

El Tribunal Administrativo de Primera Instancia del Pirineo planteó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6 y 52 del Tratado CE. Esta cuestión se suscitó en el marco del litigio entre el Royal Bank of Scotland plc (actor) y la DOY (demandada), que es la administración encargada de los impuestos directos de las sociedades anónimas, sobre el tipo impositivo aplicable a los beneficios percibidos en la sucursal de este banco en Grecia, durante el ejercicio fiscal 1994/1995 y que es superior al que se aplican a los bancos que están domiciliados en territorio griego.

El actor tiene su domicilio en el Reino Unido. Al ejercicio fiscal 1994/1995 de la sucursal de este banco establecida en Grecia se la gravó con el

40% en atención a la letra a apartado 1 del artículo 109 de la Ley número 2238/1994 de la República Helénica que es el Código del Impuesto sobre la Renta. El actor en su declaración de impuestos formuló una reserva conforme a la cual los beneficios de su sucursal deberían de ser gravados al tipo 35% en atención a la letra b apartado 1 del mismo precepto y que es el que se les aplica a los bancos griegos. El actor dice que el tipo del 40% hace recaer sobre él una mayor presión fiscal que la que grava a los bancos griegos.

El actor invoca en su defensa los siguientes argumentos:

1) El artículo XVI del Convenio entre la República Helénica y el Reino Unido, para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, de 1953; que señala:

“ Los nacionales de una de las partes contratantes no estarán sujetos, en el territorio de la otra parte contratante, a impuestos, o condiciones relativas a ellos, que sean distintos, más elevados o más gravosos que los impuestos, o condiciones relativas a ellos, que recaigan o puedan recaer sobre los nacionales de esta última parte contratante”.

2) El párrafo primero del artículo 52 del Tratado, al afirmar que era objeto de un trato fiscal discriminatorio.

La reserva presentada por el actor, en su momento fue desestimada por la DOY del Pirineo, que consideró que el actor se regía por el apartado “a” del artículo 109 del Código del Impuesto sobre la Renta, el cual prevé un tipo impositivo diverso para las sociedades y entidades extranjeras que realizan actividades con fines de lucro en Grecia. Respecto a ésta resolución desestimatoria de su reserva el actor interpuso un recurso de anulación y pidió la devolución de la cantidad pagada indebidamente así como los intereses legales correspondientes.

El artículo 98 del Código de Impuestos sobre la Renta, en lo referente a las personas jurídicas establece que se les gravará la renta global neta, sea cual fuere su fuente, percibida por las personas jurídicas enumeradas en el artículo 101 del mismo código. Entre estas personas jurídicas figuran las sociedades anónimas griegas (letra “a” del apartado 1 del artículo 101 del Código) y las empresas extranjeras, cualquiera que sea la forma de la sociedad que revistan, así como las entidades extranjeras de toda índole que tengan como finalidad la obtención de beneficios (letra “d” del apartado 1 del artículo 101).

El apartado 1 del artículo 99 del Código grava con el impuesto sobre la renta a las personas jurídicas:

a) Por lo que se refiere a las sociedades anónimas y a las sociedades de responsabilidad limitada griegas, con excepción de las entidades bancarias y de las compañías de seguros, la renta o beneficio global neto obtenido en Grecia o

en el extranjero. Los beneficios distribuidos corresponden a los beneficios restantes una vez deducido el Impuesto Sobre la Renta.

d) Por lo que se refiere a las empresas extranjeras que ejerzan sus actividades en territorio griego, cualquiera que sea la forma de sociedad que revistan, así como a las entidades extranjeras de toda clase que persigan fines lucrativos, la renta o beneficio neto de origen griego, así como el beneficio neto procedente del establecimiento permanente de la empresa situada en Grecia, en el sentido del artículo 100. Para la determinación de los beneficios imponibles de las sucursales de las entidades bancarias y de las compañías de seguros que ejerzan legalmente sus actividades en Grecia y que perciban asimismo ingresos exentos de impuestos o sometidos a una tributación especial que de lugar a la extinción de la deuda tributaria, se deducirá de los beneficios netos complementados en el párrafo anterior la fracción de los citados beneficios correspondientes a los ingresos antes citados, que se calcularán desglosando dichos beneficios en proporción a los ingresos brutos sujetos al impuesto, y de las rentas exentas o sujetas a una tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria.

La determinación del tipo impositivo se rige por el artículo 109 del Código el cual dispone: “ El impuesto se calculará con arreglo a la renta imponible global de la persona jurídica a los tipos impositivos siguientes, según la categoría de contribuyente:

- a) Para las sociedades anónimas griegas cuyas acciones, al término del período de imposición, sean al portador y no coticen en la Bolsa de Atenas, así como para las sociedades y entidades extranjeras con fines lucrativos, el 40%;
- b) Para las demás sociedades anónimas griegas, el 35%. Si las sociedades anónimas griegas tienen acciones nominativas y acciones al portador que no coticen en la Bolsa de Atenas, el tipo impositivo previsto en el anterior apartado a) se aplicará a la fracción de sus beneficios que corresponda proporcionalmente al número de acciones al portador. Para determinar esta fracción de beneficios, se desglosarán los beneficios globales netos en proporción al número de acciones nominativas y al portador que figuren en los libros que lleve la sociedad al término del período de imposición. En cuanto a los bancos, ésta norma establece, que los beneficios de los bancos que tengan su domicilio en Grecia ha pasado del 35 al 40% y, por consiguiente, en lo sucesivo, es el mismo que el que se aplica a los beneficiarios de las sucursales de las sociedades extranjeras; esto no es de aplicarse en el supuesto del asunto principal”⁵⁴⁷.

El DOY alberga dudas a cerca de la compatibilidad de la legislación nacional con la comunitaria, por lo que, mediante la resolución de 30 de junio de 1997, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de las

⁵⁴⁷ Vid. S.T.J.C.E. de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland plc*, asunto C-311/97. Fundamento jurídico 11.

Comunidades Europeas cuestión prejudicial de validez. El órgano judicial remitente pregunta si una norma de un país miembro como la norma tributaria que se cuestiona en el caso, la cual, para las sociedades que tengan su domicilio en otro Estado miembro y que ejerzan actividades en el primer Estado miembro por mediación de un establecimiento permanente situado en él, excluye la posibilidad, reconocida sólo a las sociedades que tengan su domicilio en el primer Estado miembro, de ser gravadas con un tipo impositivo sobre los beneficios inferior, resulta compatible con el Derecho Comunitario, en particular, con el principio de no discriminación y el derecho de establecimiento⁵⁴⁸.

Para atender el asunto que nos compete debemos recordar que tal y como se estableció en la sentencia *Schumacker* la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, sin embargo éstos deben ejercerla respetando el derecho comunitario y abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad. Asimismo, ya que tener presente que el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, establecido por el artículo 6 del Tratado CE, ha sido aplicado en los ámbitos concretos que regulan, por los artículos 39 (antiguo artículo 48), 43 (antiguo artículo 52) y 49 (antiguo artículo 59) del Tratado CE. Por lo que cualquier normativa que sea incompatible con estas disposiciones lo es también con el artículo 6 del Tratado⁵⁴⁹.

⁵⁴⁸ Vid. S.T.J.C.E. de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland plc*, asunto C-311/97. Fundamentos jurídicos 17 y 18.

⁵⁴⁹ Vid. S.T.J.C.E. de 9 de junio de 1977, *Van Ameyde*, Asunto 90/76, Rec. 1977, p. 1091-1128.

El artículo 6 del Tratado CE está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho Comunitario para las cuales el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación.

El artículo 52 del Tratado tiene por objeto, esencialmente, aplicar, en el ámbito de las actividades por cuenta propia, el principio de igualdad de trato consagrado en el artículo 6 del mismo tratado. Por consiguiente, esta última disposición no se aplica en el principal. La libertad de establecimiento reconocida en este artículo, supone que los nacionales de otro estado miembro tendrán acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio en las mismas condiciones que las definidas en la legislación del estado miembro de establecimiento. Por tanto, admitir que el Estado miembro de establecimiento puede aplicar libremente un trato diferente por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad se halle en otro estado miembro, privaría de su contenido a esta disposición.

Los distintos modos de tributación de los beneficios previstos por el artículo 109 del Código no se fundan 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 encuentra en Grecia, se ve confirmado por la circunstancia de que, en el marco de un Convenio firmado entre la República Helénica y el Reino Unido con el fin de evitar la doble imposición, en particular

según sus artículos II, III y XVI, una sucursal en Grecia de un banco que tenga su domicilio en el Reino Unido constituye en Grecia un establecimiento permanente asimilado en el plano fiscal a una sociedad residente, de forma que, por consiguiente, el Convenio reconoce que tal empresa se halla en una situación objetivamente comparable a una sociedad griega.

Según una reiterada jurisprudencia, sólo una disposición expresa que establezca una excepción, como el artículo 56 del Tratado de la Comunidad Europea, puede hacer compatible con el Derecho comunitario tal discriminación. El Gobierno Helénico no ha invocado ninguna de las razones contempladas en el artículo 56 del Tratado CE para justificar la discriminación contenida en la legislación que es el litigio principal.

1.2.4.- *Saint-Gobain*, S.T.J.C.E. de 21 de septiembre de 1999, Asunto C-307/97.

La empresa Saint-Gobain ZN es la sucursal alemana de la compañía Saint-Gobain S.A, en adelante *Saint-Gobain*, sociedad francesa domiciliada en Francia. La primera es un establecimiento permanente de la segunda, de conformidad con el Derecho alemán, por lo tanto está sujeta al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre el patrimonio en Alemania (obligación real).

El gobierno alemán deniega a *Saint-Gobain* la concesión de ventajas fiscales relacionadas con la imposición de los dividendos procedentes de participaciones en sociedades de capital extranjero, ventajas reservadas sólo a las empresas sujetas por obligación personal en territorio germano. El Finanzamt denegó lo anterior con fundamento en los convenios fiscales bilaterales para evitar la doble imposición celebrados entre la República Federal de Alemania y cada uno de estos países terceros, que prevén esta exención, y que reservan su concesión a las empresas sujetas por obligación personal.

El caso que nos ocupa aborda el conflicto entre el principio de no discriminación y los Convenios de Doble Imposición que tienen celebrados los Estados miembros.

Es criterio reiterado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que la intervención del Derecho Comunitario debe ser necesaria para impedir obstáculos y distorsiones en el funcionamiento del mercado interior y que ésta debe ser proporcional a los fines de la Unión Europea y atendiendo al principio de subsidiariedad.

De igual forma el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha reiterado que los Convenios de Doble Imposición no pueden contravenir el principio de no discriminación, ni infringir el deber de cooperación para alcanzar

los objetivos de la Unión Europea, ni introducir restricciones a los derechos y libertades fundamentales de la comunidad⁵⁵⁰.

El procedimiento principal consiste en denegar a una sociedad de capital no residente, que explota en Alemania una sucursal por medio de la cual posee participaciones en sociedades establecidas en Estados distintos de la República Federal de Alemania, y a través de la cual percibe dividendos procedentes de estas participaciones el disfrute de determinadas ventajas fiscales relativas a la tributación de estas participaciones o de estos dividendos, que están reservadas a las sociedades sujetas al pago de impuestos por obligación personal en Alemania, bien por la legislación fiscal nacional, bien por convenios, entre Estados comunitarios, para evitar la doble imposición.

La denegación al establecimiento permanente en Alemania de la sociedad francesa *Saint-Gobain S.A.* de la aplicación del método de exención previsto en ciertos Convenios de Doble Imposición para los dividendos recibidos, cumpliendo las condiciones previstas en los Convenios de Doble Imposición, por sociedades alemanas procedentes de sociedades del otro Estado signatario, entra en conflicto con la libertad de establecimiento permitida en la Unión Europea y con la interpretación que se realiza a través de la jurisprudencia del Tribunal de

⁵⁵⁰ Vid. S.S.T.J.C.E. de 14 de junio de 1994, *Peralta*, Asunto 379/1972, Rec. p. I-3453; de 31 de marzo de 1971, *Comisión/Consejo*, Asunto 22/1970, Rec. p. I-275; de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, Rec. pp. I-225 y ss.

Justicia de las Comunidades Europeas⁵⁵¹. Asimismo, la no exención a los establecimientos permanentes de sociedades de otros Estados miembros de la Unión Europea de las deducciones para la eliminación de la doble imposición económica, que la legislación interna prevé para las sociedades nacionales, constituye una discriminación prohibida por el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea⁵⁵².

Las reglas de la igualdad de trato prohíben las discriminaciones ostensibles basadas en la nacionalidad, o sede en lo que se refiere a sociedades, y toda forma de discriminación que por aplicación de criterios diferentes conduzcan al mismo resultado⁵⁵³.

⁵⁵¹ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha interpretado que “... el artículo 52 del Tratado es una disposición fundamental directamente aplicable en los Estados miembros desde el final del periodo transitorio...” S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, Asunto 270/83, Rec. p. 273. A mayor abundamiento un trato fiscal discriminatorio o que obstaculice o limite de cualquier modo el ejercicio del derecho de establecimiento cae sin duda en el ámbito de aplicación del artículo 43 (antiguo artículo 52) del Tratado CE. Vid. S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1995, *Commerzbank*, Asunto C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 20). Además el Convenio de Doble Imposición celebrado entre Alemania y los Estados Unidos de Norte América dice: “La doble imposición se evitará de la siguiente manera: 1.- Por lo que se refiere a las personas físicas residentes en la República Federal de Alemania y a las sociedades alemanas, el impuesto recaudado por la República Federal de Alemania se establecerá del siguiente modo:

a) Se excluirá de la base imponible del impuesto alemán las rentas procedentes de fuentes situadas en Estados Unidos y que, en virtud del presente convenio, no estén exentas del impuesto en Estados Unidos... por lo que se refiere a las rentas procedentes de dividendos, las disposiciones de la primera frase sólo se aplicarán, sin embargo, a los dividendos sujetos a tributación en virtud del Derecho estadounidense y abonados por una sociedad estadounidense a una sociedad de capital alemana que posea directamente al menos el 25% de las acciones con derecho de voto de la sociedad estadounidense.”

⁵⁵² Vid. S.T.J.C.E. de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain*, Asunto C-307/97, puntos resolutivos.

⁵⁵³ CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso Futura Participations*, Quincena Fiscal, número 18, octubre 1998, p.12.

La libertad de establecimiento implica el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones, que a sus propios nacionales, previstas por la legislación del Estado miembro y por las normas comunitarias⁵⁵⁴.

Las sociedades sujetas al pago de impuestos por obligación personal en Alemania son las sociedades consideradas como residentes, es decir, aquellas que tienen su domicilio social o su dirección comercial en territorio germano. La negativa a permitir ventajas fiscales a las sociedades no residentes en el ámbito del impuesto sobre sociedades y la imputación indirecta perjudica a éstas, colocándolas en una situación menos favorable que las sociedades residentes, incluidas las filiales germanas no residentes.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas analiza que la diferencia de trato fiscal entre sociedades residentes y las sucursales no puede justificarse por otras ventajas de las que se benefician las sucursales en relación con las empresas residentes y que, según el gobierno germano equilibra las desigualdades producto de la denegación de las ventajas fiscales controvertidas. Aún suponiendo que tales ventajas existan, estas no pueden justificar el incumplimiento de la obligación, impuesta por el artículo 52 del Tratado de la

⁵⁵⁴ El artículo 48 (antiguo artículo 58) establece: “Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros...”

Comunidad Europea, de conceder el trato nacional en lo referente a las ventajas fiscales previstas⁵⁵⁵.

Asimismo, los convenios de doble imposición no quedan excluidos de las sentencias comunitarias, por lo que debe analizarse su adecuación o posible quiebra del Tratado CE⁵⁵⁶. Es criterio reiterado del Tribunal de Justicia que un convenio bilateral no puede justificar o constituir la base de una violación del Derecho Comunitario, en la medida en que los derechos conferidos por el Tratado CE son incondicionales y no puede sujetarse su cumplimiento al contenido de un tratado internacional bilateral⁵⁵⁷.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha insistido en que no goza de competencia para analizar e interpretar los convenios de doble imposición celebrados por los Estados miembros, excepto en tres únicas circunstancias: a) cuando el propio convenio o un protocolo le

⁵⁵⁵ S.T.J.C.E. de 21 de septiembre de 1999, *Saint- Gobain*, Asunto C-307/97. Fundamento jurídico 54.

⁵⁵⁶ Dice el artículo 307 (antiguo artículo 234) del Tratado: “Las disposiciones del presente Tratado no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados, con anterioridad al 1 de enero de 1958 o, para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra.

En la medida en que tales convenios sean incompatibles con el presente Tratado, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. En caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común.

En la aplicación de los convenios mencionados en el párrafo primero, los Estados miembros tendrán en cuenta el hecho de que las ventajas concedidas en el presente Tratado por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de la Comunidad y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias a favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros.”

atribuye tal competencia; b) cuando el T.J.C.E., por vía interpretativa enjuicia el alcance del Derecho Comunitario en relación con el convenio; y c) cuando existe una norma de Derecho Comunitario derivado que se integra con un Convenio de Doble Imposición para regular hechos jurídicos – tributarios⁵⁵⁸.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas falla a favor del actor y dice que la libertad de establecimiento prevista en el Tratado CE se opone a que un establecimiento permanente en Alemania (Saint-Gobain ZN) y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro (Saint-Gobain S.A.) no se beneficie, en las mismas condiciones que las empresas de capital con domicilio social en Alemania de la extensión del impuesto sobre sociedades para los dividendos de sociedades establecidas en terceros países, prevista en un Convenio de Doble Tributación y la extensión del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en terceros países prevista por la normativa alemana.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en esta sentencia, continúa con el criterio jurisprudencial apuntado en otras sentencias: toda discriminación que no goce de un claro fundamento jurídico y objetivo está prohibida de forma general por el Derecho Comunitario en su artículo 6 del

⁵⁵⁷ Vid. Conclusiones del Abogado General, *Wielockx*, Asunto C-80/94, Rec. I-2497, punto 67.

⁵⁵⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 232.

Tratado de la Comunidad Europea y de manera específica en varios artículos del mismo ordenamiento.

1.3.- La Recomendación 94/79/C.E., de 21 de diciembre de 1993, de la Comisión Europea.

Dentro de la Unión Europea las Recomendaciones⁵⁵⁹ que emiten los diferentes órganos de la Comunidad dan claridad de discernimiento sobre determinadas materias: es el caso de la Recomendación 94/79/C.E. de 21 de diciembre de 1993, que trata del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.⁵⁶⁰ Sirven para orientar el criterio jurídico, pero, como nos indica ALONSO GARCÍA⁵⁶¹, carecen de "eficacia aplicativa", y aunque parte de la doctrina les atribuye cierta importancia, lo cierto es que jurídicamente la

⁵⁵⁹ Dice el antiguo artículo 189, 249 del Tratado de la Comunidad Europea.- "Para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones o emitirán dictámenes, en las condiciones previstas en el presente Tratado." GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; TIZZANO, A., y ALONSO GARCÍA, R. *Código de la Unión Europea*, Tratado de la Comunidad Europea, Civitas, 1996, p. 126. De la misma forma, apuntamos que las Recomendaciones no tienen ningún carácter jurídico-vinculante hacia los Estados miembros de la Comunidad Europea. El significado de las recomendaciones es ante todo, de orden político y moral. Es pertinente advertir que no se deben confundir estas con las recomendaciones previstas en el Tratado CECA, cuya función es similar a la de una directiva prevista en el Tratado CE.

⁵⁶⁰ El texto íntegro de esta Recomendación puede consultarse en DOCAVO ALBERTI, Luis. *La armonización de la tributación de los no residentes en la Unión Europea*. Impuestos No. 2/1995, pp. 68-80.

⁵⁶¹ ALONSO GARCÍA, R. *Derecho Comunitario*. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 1994, p. 251.

Recomendación y el Dictamen carecen de carácter normativo y no son vinculantes⁵⁶².

A la luz del criterio jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, -nos comenta CALDERÓN CARRERO- las Recomendaciones no están carentes de todo efecto jurídico, de manera que los tribunales en general se encuentran con el deber de considerarlas cuando dilucidan en la ejecución de disposiciones nacionales, con la intención de consolidar su papel, incluso cuando tienen por objeto perfeccionar las normas del Derecho Comunitario que tienen naturaleza indefectible⁵⁶³.

El propósito de la Recomendación 94/79/C.E. es asegurar la no discriminación impositiva por parte de los países comunitarios, específicamente, en aquellas situaciones donde los no residentes desempeñan una actividad y se encuentran en circunstancias semejantes a la de los residentes.

⁵⁶² La doctrina es unánime en este aspecto, aunque interesante es el apunte que hace MORIENTES JIMÉNEZ, M.T., respecto a este tema y Recomendación en particular: "La doctrina en supuestos excepcionales les reconoce algún efecto jurídico, por ejemplo cuando crean las condiciones previas para medidas posteriores (podía ser el presente supuesto), o cuando la situación de que emanan se vincula a sí misma, lo que puede originar una situación de confianza legítima." MORIENTES JIMÉNEZ, M.T. *La tributación de los no residentes en el IRPF tras la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993. (Comentarios a la S.T.J.C.E. 14 febrero 1995)*, Quincena Fiscal 14/1995, p. 12.

⁵⁶³ Cfr. S.T.J.C.E. de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi*, Asunto 322/1988. Citada por CALDERÓN CARRERO, J.M. *Últimas iniciativas comunitarias para la tributación de las personas físicas no residentes: Perfiles de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión*, Quincena Fiscal 11/1994, p. 39.

Es a través de este tipo de dictados como se logra, de alguna manera, llegar a un trato más favorable para los no residentes que puedan perder las ventajas fiscales de su país de residencia, si se han visto favorecidos por rendimientos en el país donde perciben su renta.

La Recomendación en ningún caso habla de nacionalidad,⁵⁶⁴ o de lo que debe entenderse por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; sólo hace referencia a la mayor presión fiscal que soportan aquellos ciudadanos comunitarios que son discriminados por el simple hecho de no ser residentes en el Estado donde trabajan. Y todo ello lo dice -o no lo dice-, tras haber evocado que el primer objetivo, por obvio que se vea, es el de eliminar las discriminaciones fiscales que existen entre los Estados miembros de la Unión Europea, y establecer la plena eficacia del principio de la libre circulación de personas, entre ellas los trabajadores⁵⁶⁵.

⁵⁶⁴ Creemos que no habla sobre la nacionalidad, porque ya lo hace el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea. Quizá debería incorporarse el término *residencia* en esta norma, como lo ha puesto de manifiesto la doctrina y la jurisprudencia.

⁵⁶⁵ La Comisión ha reiterado en varias ocasiones, entre ellas en la Recomendación 94/79/CE, que la "libre circulación constituye un derecho fundamental para los trabajadores y sus familias. La Comunidad concede una gran importancia a la promoción de la movilidad de los trabajadores, especialmente en las regiones fronterizas. En este sentido, la Comisión ha subrayado en su Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad y empleo, la necesidad de que exista una flexibilidad en el mercado de trabajo y señala, como primer paso en esta dirección, la necesidad de mejorar la movilidad geográfica de los trabajadores, eliminando los obstáculos que se oponen a ella. En efecto, esta libre circulación todavía se ve obstaculizada por determinadas disposiciones fiscales cuya aplicación supone que, en muchos casos, las personas que hacen uso de dicha libertad para ejercer su actividad en un Estado miembro distinto del de su residencia, están sujetas al Impuesto sobre la renta en este último en unas condiciones menos favorables que los residentes en dicho Estado." DOCAVO ALBERTI, L. *La armonización de la tributación de los no residentes en la Unión Europea*, Impuestos No.2/1995, p. 69.

El principio de igualdad fiscal se aplicará a las rentas conseguidas en el lugar donde trabaje como no residente la persona física, cuando integre como mínimo el 75% de la renta total imponible en el año fiscal. Asimismo, el principio de no discriminación se extiende a cualquier otra clase de rentas que obtenga el no residente, dice el artículo 2.3 de la Recomendación⁵⁶⁶. El beneficio debe extenderse a los no residentes en las deducciones personales y familiares, y además en todas aquellas que disfruten los residentes en las mismas condiciones. Si esto se respeta, corresponderá llevar a cabo el cálculo del impuesto sirviéndose de los tipos de gravamen previstos para los residentes.

Lo que se busca con estas medidas es personalizar y subjetivar la obligación real de contribuir de los no residentes -en opinión de CALDERÓN CARRERO-, otorgándoles el uso, en igualdad de circunstancias, de las deducciones individuales y generales a que tienen derecho los sujetos residentes en su Estado de origen, además de los métodos que tienen los países para limitar la progresividad de la unidad familiar, lo que trae como resultado utilizar de forma restringida el principio de progresividad a los sujetos no residentes, lo cual no se acomoda con una tributación separada para cada captación de la renta. De esta manera -dice el mismo autor-, se produce la creación de una tercera modalidad de obligación real de contribuir, con la particularidad de ser subjetiva,

⁵⁶⁶ “Artículo 2.3.- Cuando la persona física que se beneficie del trato fiscal contemplado en el apartado 1 obtenga, en el Estado miembro de imposición, otras rentas además de las contempladas en el apartado 1 del artículo 1, -es decir personas físicas residentes, sujetas al impuesto sobre la renta en otro

pues atiende a las circunstancias personales de los no residentes, y personalizada⁵⁶⁷.

Dado el importante objetivo de este documento, realizar plenamente la libre circulación de personas sin cortapisa fiscal alguna, la Comisión recomienda a los Estados miembros que pongan en práctica cuanto antes las medidas fiscales necesarias.

Un apunte último. Ya hemos comentado que la Recomendación cifra en un 75% el porcentaje de los ingresos tributarios que los sujetos no residentes deben obtener en el Estado de la fuente, para que su situación sea comparable a la de los residentes. Sin embargo, debemos señalar que este porcentaje no resulta indiscutible: en la Ley alemana sobre trabajadores fronterizos, de 24 de junio de 1994, se prevé que, como mínimo, el no residente debe obtener el 90% de sus rendimientos en su territorio⁵⁶⁸.

De forma reciente, en España, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la renta de no residentes y normas tributarias, ha previsto una opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, haciendo caso a la Recomendación 94/79/CE de 21 de diciembre de 1993, de

Estado miembro del que no son residente- lo dispuesto en dicho apartado será de aplicación igualmente a esas otras rentas”.

⁵⁶⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M. *Últimas indicativas...ob.cit.*, p. 47.

tributar en calidad de residentes siempre y cuando cumplan el requisito de obtener el 75% de su renta en territorio español⁵⁶⁹.

El Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, desarrolla el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Este regula el régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea siempre y cuando cumplan los requisitos que marca el ordenamiento: a) que sean personas físicas, b) que acrediten ser residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, c) que acrediten, al menos el 75% de la totalidad de su renta en el período impositivo y esté constituido por la suma de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas obtenidas durante el mismo en territorio español, d) que las rentas obtenidas en territorio español hayan tributado

⁵⁶⁸ Vid. MORTIENTES JIMÉNEZ, M.T. *La tributación de los no residentes...ob.cit.*, p. 15.

⁵⁶⁹ Artículo 33.- "El contribuyente por este impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo el 75 por 100 de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reglamentariamente se desarrollará este régimen opcional."

El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes es un tributo de carácter directo, que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo. Son cinco los elementos esenciales de su hecho imponible: 1.- Subjetivo: las personas físicas o entidades no residentes en territorio español. 2.- Objetivo: la renta, en cualquiera de sus manifestaciones, puesto que la definición no realiza distinción alguna. 3.- Causal.- la obtención de la renta, en las formas que contempla la ley. 4.- Territorial.- es necesario que las rentas se obtengan en España. 5.- Territorial.- No afecta por igual a todas las modalidades de gravamen de estos rendimientos. LÓPEZ BERENGUER, J. *El Nuevo I.R.P.F. y El Nuevo Impuesto Sobre los No Residentes*, Dykinson, Madrid, 1999, pp. 529-530.

De lo anterior concluimos que se trata de un impuesto directo, que sólo grava rentas obtenidas en España y se exige a personas físicas o jurídicas no residentes en territorio español.

efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no residentes⁵⁷⁰.

Siguiendo a LOZANO SERRANO, decimos que la fuerza de las circunstancias, la voluntad política de los Estados miembros, los proyectos de unificación en la Unión Europea y la búsqueda de la justicia tributaria conducen a la armonización de la fiscalidad directa principalmente en materia del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁷¹.

1.4.- *Shumacker*, S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, Asunto 279/93.

El señor Shumacker es un ciudadano belga que reside en su país de origen y obtiene la mayoría de sus ingresos de Alemania, lugar donde ha trabajado durante más de un año por cuenta propia. Los únicos ingresos que tiene son los obtenidos en el Estado donde es no residente. El señor Shumacker se encuentra convencido de que tiene derecho a las deducciones familiares previstas en la legislación alemana, así como a las reducciones por su situación personal más conocidas como "splitting"⁵⁷². En primera instancia el Finanzamt Koln-Altstadt

⁵⁷⁰ *Cfr.* Artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵⁷¹ LOZANO SERRANO, C. *Prólogo a la obra* de GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 14.

desestima la pretensión del señor Shumacker de tributar por obligación real y no por obligación personal, como prevé la legislación alemana, toda vez que la residencia de este contribuyente se encuentra en Bélgica. Pero el Finanzgericht Koln le admite la demanda, y en revisión el Bundesfinanzhof eleva cuestión prejudicial de validez.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende, a este respecto, que el artículo 39 del Tratado de la Comunidad Europea (libre circulación de trabajadores) se opone a la aplicación de una norma como la alemana, que grava con mayor rigor a un trabajador nacional de otro Estado miembro, en este caso de Bélgica, por residir en este último país y ejercer su actividad por cuenta propia en el territorio del Estado alemán, rigor alemán que no aplica con igual baremo a un trabajador que reside en Alemania y que desempeña en este Estado el mismo empleo, y todo ello con el agravante de haber ignorado algo fundamental: que el Sr. Shumacker obtiene sus ingresos total o casi exclusivamente de la actividad ejercida en Alemania y no en Bélgica, donde no obtiene ingresos suficientes para estar sujeto a un impuesto que permita deducciones por situación personal y familiar⁵⁷³.

⁵⁷² Medio de compensar la progresividad tributaria en los matrimonios donde existe una considerable diferencia de rentas entre ambos, que consiste en sumar las rentas de los consortes y dividirlos por dos, imputando a cada uno una de las mitades resultantes. *Cfr.* VALLEJO LOBETE, E. Crónica del TJCE. Gaceta Jurídica de la CE y de la Competencia. Boletín 102, abril, 1995, p. 27. También véase la explicación de SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., quien explica que se imputa ficticiamente a cada uno de los cónyuges un 50% de renta global, y en el caso que nos ocupa, el artículo 26 ter de la ley alemana del impuesto sobre la renta, este sistema, resulta aplicable en Alemania a los trabajadores casados que no estén separados judicialmente. *Cfr.* SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, no publicado y facilitado gentilmente por su autor.

En efecto, los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales, y las ventajas reservadas únicamente a los residentes de un país comunitario pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad⁵⁷⁴. En este caso la discriminación consiste, curiosamente, en que la situación personal y familiar de esta persona no residente no se tiene en cuenta en el Estado de residencia (Bélgica), al no obtener los ingresos necesarios para ello, ni tampoco en el Estado donde está empleado (Alemania), dado su condición de no residente.

El artículo 39 del Tratado de la Comunidad Europea impone aplicar el principio de igualdad a todos los niveles, sin que para ello sea relevante el porcentaje de ingresos obtenidos por el no residente en el Estado de la fuente, salvo que exista un interés, como la coherencia del régimen tributario aplicable, que justifique la diferencia de trato como en el asunto *Bachmann*. Además, el no residente obtiene la mayor parte de su ingreso en el Estado de la fuente, por tanto hay una circunstancia comparable al residente de ese país, por ello no se le pueden prohibir los beneficios fiscales reconocidos a los residentes.

Recordamos que todo tipo de discriminación, indirecta o directa, basada en la nacionalidad o en la residencia del sujeto pasivo, está prohibida por el

⁵⁷³ Cfr. Fallo de la S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, Asunto 279/93, Rec. p. I-225 y ss.

⁵⁷⁴ Vid. Fundamento jurídico 28 y 29, S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, Asunto 279/93, Rec. p. I-225 y ss.

Derecho comunitario siempre que no se produzcan ciertas circunstancias (comparabilidad, justificación y proporcionalidad) y, también, que una discriminación vendrá determinada por la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o por la aplicación de una misma norma a situaciones diferentes.

El caso *Schumacker* configura con mayor definición, que el caso *Bachmann*, el principio comunitario de la no discriminación fiscal. Acota el poder y las competencias financieras de los Estados en la fiscalidad directa, cuyo perfil traza el anterior principio de modo rotundo: A ningún tributo, aunque sea directo, le está permitido dificultar el cumplimiento del Derecho Comunitario.⁵⁷⁵ Las obligaciones y los procedimientos que se pondrán en práctica para con un nacional comunitario en otro país miembro, deberán tener el cometido de acogerse a su estatus jurídico. Esta resolución pretoriana indica un camino despejado de discriminaciones fiscales, donde la figura del no residente se encuentra en igualdad⁵⁷⁶ respecto al residente; y lo hace señalando factores de hecho y de derecho que giran alrededor de su pertenencia nacional comunitaria, señales éstas que tienen la finalidad, tan pragmática como loable, de que

⁵⁷⁵ El artículo 39.2 del Tratado de la Comunidad Europea que implica la abolición de toda discriminación, basada en la nacionalidad, entre trabajadores comunitarios, especialmente en lo relativo a las condiciones laborales y el cobro de los impuestos es, a nuestro modo de ver, una condición de trabajo.

⁵⁷⁶ "...el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales." S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, Asunto C-279/93, fundamento jurídico 41.

cualquier Estado miembro se vea capaz de superponer, de un modo lícito, su norma jurídica fiscal, sea aquella material o procesal.⁵⁷⁷

El principio de igualdad de trato en materia de retribución, así lo ha manifestado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de fiscalidad directa, como es el caso. Los trabajadores comunitarios no residentes en un Estado miembro deben gozar de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales⁵⁷⁸.

El juicio *Shumacker* ha promovido una variación en el régimen jurídico de los no residentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Normalmente, los no residentes tributan de manera objetiva por los beneficios adquiridos en el país del impuesto donde trabajan y el residente, de forma subjetiva por sus rendimientos mundiales. Los no residentes resultarían discriminados⁵⁷⁹ si se les hace cumplir con las reglas de obligación real de contribuir, en lugar de aplicarles los criterios de la obligación personal, que esto último es lo que precisa el impedimento de discriminación y los principios de justicia tributaria. Ahora -y siguiendo a GARCÍA FRÍAS-, tendremos tres

⁵⁷⁷ BLUMENSTEIN, E. *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, p. 76. Citado por ROSEMBUJ, T. *Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea*, Impuestos 12/1996, p. 91.

⁵⁷⁸ *Cfr.* Fundamento jurídico 12, S.T.J.C.E. de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, Asunto C-175/88, Rec. p. I-1779.

categorías de sujetos pasivos: la primera, los residentes que tributan por obligación personal, la segunda, los no residentes que tributan por obligación real pero atendiendo a sus circunstancias personales y familiares, o por obligación personal; y la tercera, los no residentes que tributan por obligación real.⁵⁸⁰

1.5.- *Wielockx*, S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, Asunto 80/94.

El asunto de litigio sucede entre el actor, el señor *Wielockx*, ciudadano y residente en Bélgica, y la parte demandada, la inspección tributaria de los Países Bajos. El señor *Wielockx*, desarrolla su actividad profesional como fisioterapeuta en una ciudad de Holanda, donde obtiene la totalidad de sus rentas. La creación por el señor *Wielockx* de un fondo de reserva para la vejez inicia esta discordia. En los Países Bajos, una vez que se llega a la edad de jubilación, la legislación permite deducir una cantidad del total de los rendimientos por cuenta propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero ello puede hacerse siempre y cuando sea sujeto pasivo residente, circunstancia en la que no se encuentra el señor *Wielockx*. Al negársele este derecho, interpone recurso ante los tribunales, quienes plantearán cuestión prejudicial de validez con fundamento en el artículo 234 del Tratado de la Comunidad Europea.

⁵⁷⁹ "...una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes." S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, Asunto C-279/93, *Shumacker*, fundamento jurídico 30.

⁵⁸⁰ GARCÍA FRÍAS, A. *La necesaria armonización...ob.cit.*, p. 1042.

Nos encontramos, una vez más, ante un asunto de discriminación por razón de la nacionalidad, y que no goza de un claro fundamento objetivo. Y como ya hemos dicho en otras páginas, el principio de igualdad prohíbe este tipo de situaciones, además de cualquier otra forma de segregación que conduzca al mismo resultado.

Hemos explicado en ejemplos precedentes que una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes. Los residentes de cualquier Estado miembro que no sean nacionales están cubiertos por la normativa comunitaria, por virtud del derecho de establecimiento

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas explica, en este asunto, que el no residente comunitario que obtiene todos o casi todos sus rendimientos de trabajo en el Estado en el que se devengan, distinto en cualquier caso al de su residencia, está en la misma situación, en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que un residente de ese Estado que efectúa el mismo trabajo. De esta manera ambos ciudadanos están gravados sólo en ese Estado y su renta imponible es la misma.

El artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea permite a un ciudadano comunitario que se encuentre en una situación comparable a la de cualquier otro sujeto, invocar frente al Estado de acogida los derechos y

libertades garantizados por el Tratado, y por tanto tiene el derecho a no ser discriminado en la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como es el caso.⁵⁸¹

El requisito de la residencia en el territorio holandés para obtener la deducción en el pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la creación de un fondo de reserva, perjudica a los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros y, por ello, el señor *Wielockx* está en desventaja en relación al contribuyente residente, toda vez que se le privará del derecho a deducir una cantidad del total de los rendimientos por cuenta propia del I.R.P.F., al cual siempre tiene derecho el sujeto pasivo residente.

Esta jurisprudencia continúa con el criterio seguido en el caso *Shumacker*. Para que una discriminación fiscal se juzgue contraria al ordenamiento comunitario, es necesaria que exista la restricción u obstaculización de un derecho previsto en la ley, en este caso en el Tratado de la Comunidad Europea.

Asimismo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha admitido restricciones a las libertades fundamentales comunitarias cuando, siendo necesarias y proporcionales a su objetivo, amparan un interés legítimo de un Estado miembro. Entre los intereses legítimos, aceptados por el Tribunal de

Justicia, destacan: 1.- Cláusulas destinadas a evitar abusos de derecho al amparo del Derecho Comunitario. 2.- Disposiciones antifraude. 3.- Protección del interés general (deontología, justicia, responsabilidad, protección del ciudadano, salud pública)⁵⁸².

Incluso todo interés legítimo puede ceder ante la no discriminación o ante las libertades comunitarias, si tales intereses legítimos están sobreprotegidos a juicio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁵⁸³.

En el asunto *Futura Participations*, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, se estudia una norma luxemburguesa que establece que los no residentes pueden beneficiarse de la misma cuando se reúnen dos condiciones: primera, que las pérdidas guarden relación económica con los rendimientos obtenidos en Luxemburgo y, segunda, cuando los no residentes llevan una contabilidad correcta de acuerdo con el Derecho luxemburgués en relación con el período cuyas bases imponibles negativas se requieren compensar⁵⁸⁴.

⁵⁸¹ Cfr. en este sentido, las sentencias del T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, Asunto 279793, *Shcumacker*, Rep.1995, pp. I-225 y sigs., y de 11 de agosto de 1995, Asunto 80/94, *Wielockx*, Rep.1995, pp. I-2493 y sigs.

⁵⁸² Vid. S.S.T.J.C.E. de 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, Rec. p. I-1299 y ss; de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Italia*, Asunto 180/89, Rec. p. I-709, y de 9 de agosto de 1994, *Vander*, Rec. p. I-3803.

⁵⁸³ Sobre el tema consultar S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations*, Asunto C-250/95.

⁵⁸⁴ CAAMAÑO ANIDO Y CALDERÓN CARRERO opinan que el requisito de llevar una contabilidad conforme al Derecho luxemburgués introduce una discriminación entre sujetos residentes y no residentes, incluso autorizaría a establecer controles adicionales sobre los no residentes. Esta situación pudiera producir que el Derecho luxemburgués establezca requisitos adicionales sobre los no residentes que quieran compensar pérdidas. CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La*

1.6.- Asscher, S.T.J.C.E. de 27 de junio de 1996, Asunto 107/94.

El señor Asscher, nacional holandés y residente en los Países Bajos, actúa por cuenta propia en Bélgica, como director de una empresa de la cual es socio único. Haciendo uso de su derecho a la libre circulación de personas, traslada su residencia a Bélgica y, al mismo tiempo, comienza una actividad profesional en Holanda, con lo que obtiene dos fuentes de ingresos; la conseguida por su actividad en Holanda es la que mayor renta proporciona a su patrimonio. El sistema tributario holandés pretende gravar los ingresos del sujeto pasivo Asscher como si fuera no residente a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo primer tramo de alícuota resulta ser el doble respecto al que se aplica en su momento a los residentes nacionales y sin actividad profesional en el extranjero. Naturalmente, el señor Asscher se inconforma y la Staatssecretaris van Financien, con arreglo al artículo 234 del Tratado de la Comunidad Europea plantea cuestión prejudicial de validez⁵⁸⁵.

La cuestión en el negocio jurídico *Asscher* suscita aquí una reflexión destacada por su contraste con el caso *Werner* y la evolución que significa en la Jurisprudencia comunitaria. El caso *Werner*, más antiguo, es juzgado en su día

Contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso Futura Participations. Quincena Fiscal, número 18, octubre 1998, pp. 11-15.

⁵⁸⁵ Cfr. S.T.J.C.E. de 27 de junio de 1996, *Asscher*, Asunto C-107/94. La Ley 29 de noviembre de 1996, pp. 5-8.

por los jueces de Luxemburgo como un asunto interno. En el litigio *Asscher*, se trata igualmente de un súbdito comunitario que gana sus rentas y tributa en el Estado donde es nacional, pero que se ha afincado en otro país comunitario. La singular diferencia puede apreciarse en que la litis del tema *Asscher* se desenvuelve a partir de una función económica en el Estado de residencia: en esta ocasión el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no juzga el caso *Asscher* como una cuestión interna porque el ingrediente jurídico que aquí se estima acertadamente como principal es la residencia del nacional en el extranjero; circunstancia que, aunque compartida por el caso *Werner*, aparece en su momento erróneamente irrelevante en el juicio.

El actor ejercía actividades económicas en dos países comunitarios y esa doble actividad repercutía en el cálculo del impuesto en Holanda. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dice que el artículo 52 del Tratado de Roma puede ser invocado por un nacional frente a su país de origen, siempre y cuando esté en una situación comparable a la de cualquier ciudadano comunitario que invoque, frente al Estado anfitrión, los derechos del Tratado de la Comunidad Europea.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas define en este fallo lo que se entiende por discriminación: "...una discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma regla a situaciones

diferentes...”⁵⁸⁶ También señala que cualquier diferencia entre residentes y no residentes tiene que estar justificada y demostrada, con pruebas, su necesidad por el Estado miembro.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en un intento por ordenar las ideas, sigue unos pasos para determinar cuando un hecho se incluye dentro de los artículos 39 ó 43 del Tratado de la Comunidad Europea:

- 1.- Primero estudia si se han aplicado reglas distintas a situaciones comparables (o la mismas reglas a situaciones distintas), y
- 2.- Si se constata efectivamente esa desigualdad de trato, el Tribunal de Justicia examina si existe algún motivo de interés general que justifique la discriminación⁵⁸⁷.
- 3.- Si la discriminación se encuentra justificada ésta debe ser proporcional e indispensable.
- 4.- La discriminación que realiza la norma nacional debe causar la menor molestia posible a los no residentes⁵⁸⁸.

⁵⁸⁶ HINOJOSA MARTÍNEZ, L.H. *Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE*. Revista de Derecho Comunitario Europeo, número 2, volumen 1, Julio/Diciembre, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 533.

⁵⁸⁷ HINOJOSA MARTÍNEZ, L.H. *Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE*. Revista de Derecho Comunitario Europeo, número 2, volumen 1, Julio/Diciembre, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 535.

⁵⁸⁸ En algunas sentencias, como la *Halliburton Services, Roland Schumacker* y la *Wielockx*, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas toma en cuenta, cuando decide sobre una norma discriminatoria, los posibles perjuicios ocasionados por la Ley nacional a los no residentes.

El Tribunal de Justicia también entra en el análisis de la progresividad del impuesto con relación a los residentes y no residentes, y concluye que de conformidad con el principio de progresividad ambos están en una situación comparable⁵⁸⁹.

1.7.- *Futura Participations* y *Singer*, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, Asunto 250/95.

La continuidad en el criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la aplicación del principio de igualdad a los residentes y no residentes en su renta imponible ha permitido ver el mañana hecho realidad hoy.

El presente asunto analiza el distinto trato para determinar por parte de la norma luxemburguesa la base tributaria -en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-, que reciben los sujetos pasivos residentes respecto de los sujetos pasivos no residentes. A los primeros, se les permite que todos sus rendimientos queden sujetos a tributación, sin que la medida del hecho imponible del impuesto esté limitada a sus actividades luxemburgesas. Pero sucede que la base imponible incluye los beneficios y pérdidas procedentes de sus actividades luxemburgesas incluso si sus rendimientos son obtenidos en su mayor parte fuera de Luxemburgo. En contraposición, para el cómputo de la base imponible

de los sujetos pasivos no residentes, sólo se tiene en consideración para determinar la cuota en dicho Estado los beneficios y las pérdidas dimanadas de sus actividades en este país, situación claramente discriminatoria⁵⁹⁰.

Otra de las cuestiones planteadas es la condición que se le exige al sujeto pasivo de llevar una contabilidad durante el ejercicio en que sufrió las pérdidas cuya compensación solicita, en su caso, en el Estado miembro de tributación, de conformidad con el derecho nacional. Esta formalidad puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento de una sociedad que, equiparada en el Tratado de Roma a una persona física nacional de un Estado miembro, desea instaurar una sucursal suya en otro Estado miembro diferente del de su residencia social⁵⁹¹. Este requisito obliga a una sociedad a tener que llevar doble contabilidad para poder equilibrar la posible pérdida de su sucursal. Además, esta contabilidad debe conservarse en el sitio en que esté situada la agencia, todo de conformidad con el derecho luxemburgués.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no analiza el caso *Futura Participations* desde el punto de vista del principio de no discriminación, sino que declara la incompatibilidad de la norma luxemburguesa atendiendo a la

⁵⁸⁹ Cfr. S.T.J.C.E. de 27 de junio de 1996, *Asscher*, Asunto C-107/94, Rep. p. I-3089.

⁵⁹⁰ Quincena Fiscal 13/1997, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, Asunto C-250/95, p. 38.

⁵⁹¹ Cfr. artículo 48 del Tratado de la Comunidad Europea y Quincena Fiscal 13/1997, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, Asunto C-250/95, p. 38.

restricción y al derecho de establecimiento previsto en el Tratado de la Comunidad Europea.

El estudio que realiza el Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad con el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea (antiguo artículo 52 del T.C.E.) de una norma fiscal de Luxemburgo que restringe u obstaculiza la libertad de establecimiento de una empresa de otro Estado miembro localizada en territorio luxemburgués es el tema principal del fallo judicial.

La medida de llevar una contabilidad durante el ejercicio en que sufrió las pérdidas cuya compensación demanda supone, de inicio, una prohibición prevista por el precepto 43 del Tratado de la Comunidad Europea. Para no ser tal, en conformidad con el criterio de los pretores comunitarios, la medida discriminatoria debe buscar un propósito razonable que sea compatible con el Tratado y estar tomada por causas vitales de interés general. Además, es imprescindible que se prevea idónea para respaldar la puesta en práctica del objetivo que persigue, y que no vaya más allá de lo recomendable para alcanzar dicho fin⁵⁹².

La eficacia de los controles fiscales, en este caso llevar doble contabilidad para justificar pérdidas y solicitar la compensación correspondiente, constituye

dentro del Derecho Comunitario una razón imperiosa de interés general. Y como tal interés general, puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de la Comunidad Europea. Así lo ha establecido el máximo órgano jurisdiccional comunitario⁵⁹³. Consecuentemente, este mismo órgano resuelve la cuestión, exponiendo que un Estado miembro está autorizado a emplear medidas que autoricen la verificación de manera clara y precisa del importe, tanto de las bases liquidables en dicho Estado como de las pérdidas que puedan compensarse en él.

Por último, en el estado actual del Derecho Comunitario, éste, no se opone a que un Estado miembro supedite la compensación de pérdidas anteriores, solicitada por un sujeto pasivo que tiene su sucursal en aquel territorio, pero sin haber establecido en él su residencia, al requisito de que las pérdidas guarden relación económica con los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado; mas siempre y cuando, los sujetos pasivos residentes, no reciban un trato más favorable en detrimento de dichos no residentes.

Pero tampoco el actual Derecho Comunitario permite que la compensación de pérdidas se supedite al requisito de doble contabilidad. El Estado miembro implicado únicamente puede exigir que el sujeto pasivo no

⁵⁹² Véanse en este sentido, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, *Gehhard*, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 37; de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C-19/92, Rec. p. I-1663, apartado 32, y de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 104.

⁵⁹³ *Vid.* S.T.J.C.E. de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, 120/78, Rec. p. 649, apartado 8.

residente demuestre, de manera clara y precisa, que el importe de las pérdidas que afirma haber sufrido coincide con el importe de las pérdidas realmente sufridas en dicho Estado⁵⁹⁴, de acuerdo con arreglo a las normas nacionales relativas al cálculo de los rendimientos y de las pérdidas vigentes durante el ejercicio de referencia.

De esta sentencia se concluye –siguiendo a CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO- que cualquier ordenamiento tributario de los Estados comunitarios que provoque duplicidad de obligaciones jurídicas a los ciudadanos nacionales o extranjeros puede ser contraria al Derecho comunitario⁵⁹⁵.

1.8.- *Clean Car Autoservice*, S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, Asunto C-350/96.

La empresa Clean Car Autoservice solicita en su día el alta para el ejercicio de su actividad económica en Austria. Pero las autoridades le prohíben el funcionamiento. La razón puede parecer singular: Clean Car Autoservice ha nombrado como gerente al señor Don Rudolf Henssen, alemán y residente en Berlín, y aunque el señor Henssen está ciertamente muy ocupado en buscar una vivienda de alquiler en Austria, es su condición de no residente la que origina

⁵⁹⁴ Cfr. Quincena Fiscal 13/1997, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, Asunto C-250/95, p. 40.

⁵⁹⁵ CAAMAÑO ANIDO, M.A y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso Futura Participations*, Quincena Fiscal número 18, octubre, Aranzadi, España, 1998, p. 18.

este caso, pues la normativa austríaca establece que los gerentes de determinadas empresas deben residir en Austria.

Se plantea a continuación la cuestión preliminar de si los empresarios pueden invocar ante los Tribunales nacionales los derechos que el ordenamiento jurídico comunitario concede a los trabajadores, entre ellos, los gerentes. También se plantea una cuestión de discriminación indirecta, y la de su posible o imposible justificación en la necesidad de garantizar la notificación y ejecución de sanciones administrativas, en este caso a una persona no nacional.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronuncia favorablemente, diciendo que el artículo 39 del Tratado de la Comunidad Europea puede ser invocado por los empresarios en favor de sus trabajadores. Además, es criterio reiterado del T.J.C.E. que los empleados, como por ejemplo un gerente, han de ser considerados trabajadores a los efectos del Derecho Comunitario⁵⁹⁶.

Todo empresario que ejerza una actividad en el territorio de un Estado miembro podrá formalizar con todo nacional de otro Estado miembro contratos de trabajo, y ejecutarlos de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en vigor, sin que de ello deba poder resultar

⁵⁹⁶ Vid. apartado 17, S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1986, *Lawrie-Blum*, Asunto 66/85, Rec. p. 2121.

discriminación alguna⁵⁹⁷. Además, -continúa el T.J.C.E.- el artículo 39 se opone a que un Estado miembro disponga que el titular de una empresa que ejerce una actividad económica en el territorio de dicho Estado sólo pueda nombrar gerente a una persona que reside en él⁵⁹⁸.

Nos encontramos con una reiteración del criterio ya apuntado en el caso Schumacker⁵⁹⁹, en el cual, una disposición nacional, como la austríaca, que establece una distinción basada en el criterio de la residencia, implica el riesgo de producir efectos en perjuicio principalmente de los nacionales de otros Estados miembros, toda vez que los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas falla así en favor de la empresa fundamentándose en la regla de igualdad de trato en materia de libre circulación de trabajadores, consagrada en el artículo 39 del Tratado de la Comunidad Europea. Su beneficiosa consecuencia inmediata es que dicha directriz puede ser invocada por cualquier empresario que desea emplear, en el Estado miembro en el que está establecido, a trabajadores que son nacionales de otro Estado miembro.

⁵⁹⁷ Vid. S.S.T.J.C.E. de 15 de septiembre de 1995, *Bosman*, Asunto C-415/93, Rec. p. I-4921 y fundamento jurídico 18, 25 y ss., de 7 de mayo de 1998, *Clean Car*, Asunto C-350/96.

⁵⁹⁸ Punto resolutivo segundo, S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, *Clean Car*, Asunto C-350/96.

⁵⁹⁹ Vid. fundamento jurídico 28, S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumaker*, Asunto C-279/93, Rec. p. I-225.

Desde el punto de vista fiscal este asunto tiene relevancia pues confirma que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas toma en consideración los perjuicios ocasionados por el Derecho nacional al no residente, señor Rudolf Henssen, en el momento de decidir si un ordenamiento es o no discriminatorio.

1.9.- ICI, S.T.J.C.E. de 16 de julio de 1998, Asunto C-264/96.

ICI, siglas de la empresa Imperial Chemical Industries plc., solicita a la Administración tributaria británica la desgravación fiscal a causa de las pérdidas comerciales sufridas por una filial de la Sociedad holding de la que ICI es su propietaria a través de un consorcio. La respuesta negativa por parte de la Administración británica origina este nuevo caso, en el que, en líneas generales, se viene a analizar la compatibilidad de dicha norma británica con el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea y la relevancia y alcance que, en el caso de su incompatibilidad, adquiere nuevamente la obligación de interpretar el Derecho nacional a la luz del Derecho Comunitario, consignada por el principio de lealtad que recoge sin ambages en este aspecto el artículo 10 del propio Tratado de la Comunidad Europea⁶⁰⁰.

⁶⁰⁰ Artículo 10.- “Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultante de los datos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión.

Imperial Chemical Industries plc. decide demandar a la Administración tributaria británica a raíz de su negativa.

Los requisitos que prevé el ordenamiento inglés para solicitar una desgravación fiscal, principalmente el domicilio social en el Reino Unido⁶⁰¹ y ser titular de las acciones de la mayoría de las sociedades filiales, resultan prima facie una restricción de la libertad de establecimiento prohibida por el párrafo primero del artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea⁶⁰². La protección que goza esta libertad de establecimiento en la interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas desborda el estricto ámbito de las discriminaciones por razón de la nacionalidad, para pasar a constituir una garantía contra todo tipo de diferencias de trato en aplicación de cualesquiera otros criterios⁶⁰³.

Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado.”

⁶⁰¹ La norma aplicable en el presente caso se encuentra en los artículos 258 a 264 del Income and Corporation Taxes Act. 1970, reformado por el Income and Corporation Taxes Act. 1988.

El precepto 258, apartado 7, es el que da origen al presente asunto, toda vez que dispone que “...las referencias que se hacen en este artículo y en los siguientes de este capítulo a una sociedad se entienden limitadas únicamente a personas jurídicas constituidas y con domicilio social en el Reino Unido...”

⁶⁰² Artículo 43.- “En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro...”

⁶⁰³ SOPENA GIL, J. *La Regla de No Discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, número 39, 1998, p. 75.

Desde 1988, sentencia *Daily Mail* de 27 de septiembre, asunto 81/87, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señaló: “...la libertad de establecimiento constituye uno de los principios fundamentales de la Comunidad, y que las disposiciones del Tratado que garantizan dicha libertad tienen efecto directo desde la finalización del periodo transitorio...”⁶⁰⁴

El T.J.C.E. juzgó el régimen de compensación de pérdidas del Reino Unido contrario al artículo 43 en relación con el artículo 48⁶⁰⁵, ambos del Tratado de la Comunidad Europea, porque el trato fiscal desfavorable, del ordenamiento británico, hace menos atractivo la creación de vinculaciones societarias en otros países comunitarios.

Tampoco cabe alegar, como lo hace el Reino Unido, que la norma nacional, que nos ocupa, es compatible con el Derecho Comunitario y no produce discriminación alguna. Hay jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, donde señala que una medida discriminatoria sólo puede

⁶⁰⁴ Este criterio lo ha sostenido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus posteriores fallos. *Vid.* S.T.J.C.E. de 13 de junio de 1995, *Commerzbank*, asunto C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 20.

⁶⁰⁵ Artículo 48.- “Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.

Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo.”

declararse compatible con el Derecho comunitario cuando está comprendida en alguna de las excepciones previstas en el Tratado⁶⁰⁶.

Una vez más el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas continúa en la misma línea interpretativa: la libertad de establecimiento prevista en el Tratado CE, artículo 43, se opone a una norma de un Estado miembro que supedita, en lo que respecta a las sociedades que tienen su domicilio social en ese Estado miembro y que forman parte de un consorcio por medio del cual son propietarias de una sociedad holding y ejercen su derecho de libre establecimiento para crear por medio de esa sociedad holding filiales en otros Estados miembros, el derecho a una desgravación fiscal al requisito de que la actividad de la sociedad holding consista en ser titular de las acciones de filiales que tengan su domicilio social en el Estado miembro de que se trate⁶⁰⁷.

De esta manera el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas proyecta sobre el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea las exigencias de la igualdad de tratamiento referidas al disfrute de las mismas ventajas fiscales que los nacionales del país miembro. Además condena toda

⁶⁰⁶ Vid. S.T.J.C.E. de 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders y otros*, asunto 325/85, Rec. p. 2085, apartado 32.

Las S.S.T.J.C.E. de 25 de julio de 1991, asuntos C-353/89 y C-288/89, enumeran varios criterios admitidos por el T.J.C.E. como razones justificativas de la limitación del alcance de las libertades comunitarias, entre ellas la protección de las personas a las que se presta un servicio, la protección de la propiedad intelectual, la protección de los trabajadores, la protección de los consumidores, y la preservación de los tesoros históricos y artísticos.

⁶⁰⁷ Fundamento jurídico 30, S.T.J.C.E. de 16 de julio de 1998, *ICI*, Asunto C-264/96.

discriminación, procedente del legislador, Administración o Tribunales, carente de justificación que impida alcanzar la realización de las libertades comunitarias.

1.10.- *Esposos Gilly*, S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, Asunto C-336/96.

Dicha cuestión se suscita en el marco de un litigio entre los Sres. Gilly y el Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin en relación al cálculo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios de los años 1989, 1990, 1991, 1992 y 1993.

El Sr. Gilly es francés, mientras que la Sra. Gilly tiene nacionalidad francesa, por su matrimonio, y alemana de origen. El matrimonio reside en Francia, cerca de la frontera alemana. La Sra. Gilly obtiene sus ingresos de su trabajo como maestra en una escuela pública alemana.

De conformidad con el Convenio Franco-Alemán para evitar la Doble Imposición, se le aplican a dichos ingresos de la Sra. Gilly los artículos 13 y 14, por los cuales los rendimientos por un trabajo asalariado solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante de la actividad personal que ha generado esos ingresos. Pero, también por los mismos artículos mencionados, quedan exceptuados de lo dicho los ingresos de los trabajadores fronterizos que,

perteneciendo a un Estado, tienen su domicilio en la zona fronteriza del otro Estado. Esta excepción, no obstante, no se aplica a las retribuciones del sector público, a menos que sean abonadas a personas que tengan la nacionalidad del otro Estado y no tengan la ciudadanía del primero.

De lo que hemos explicado hasta ahora puede decirse que el Convenio Franco-Alemán aludido aplica de inicio un régimen fiscal diferente según se trata de evitar la Doble Imposición en el caso de un trabajador del sector privado o de evitar lo mismo en el caso de un trabajador del sector público. Pero, además, en este último caso, también distingue entre los que tienen y no tienen la nacionalidad del país en cuya administración prestan sus servicios. Más, y aquí hay que aportar algo no dicho antes, dentro del precedente caso también hace un distingo el Convenio para el personal docente, según que su instancia, en ese Estado donde ejercen, sea de corta duración o no⁶⁰⁸.

Con base en lo anterior, la Sra. Gilly paga impuestos en Alemania por sus rendimientos profesionales de maestra, pero se le grava en Francia por su renta global. Aunque Francia le reconoce, por otra parte, su derecho a deducción por compensación⁶⁰⁹ de impuestos pagados en Alemania, y da cumplimiento al

⁶⁰⁸ Cfr. S.T.J.C.E., *Esposos Robert Gilly*, de 12 de mayo de 1998, asunto C-336/96, fundamento jurídico 35.

⁶⁰⁹ Este mecanismo consiste en incluir los rendimientos del trabajo obtenidos en Alemania en la base imponible calculada conforme a la legislación francesa y, a continuación, en conceder una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, por el importe del impuesto satisfecho en Alemania igual, por lo que se refiere en particular a los rendimientos contemplados en el

artículo 20 apartado 2 letra a) inciso cc) del Convenio de Doble Imposición Franco-Alemán.

Al verse sometida a la anterior situación, la Sra. Gilly no lo acepta. Alega que se encuentra sometida a una imposición excesiva, injustificada y discriminatoria, y que vulnera el Derecho Comunitario, toda vez que paga un impuesto más gravoso que cualquier persona francesa de origen que obtenga en Francia igual renta que la suya.

El Tribunal Administrativo de Estrasburgo, órgano jurisdiccional que conoce de este asunto en primera instancia, considera entonces que es necesario interpretar el contenido de los artículos 12, 39.2 y 293 del Tratado de la Comunidad Europea⁶¹⁰, y acude, vía cuestión prejudicial de validez, al Tribunal

artículo 14 del Convenio, al importe del impuesto francés correspondiente a dichos rendimientos. Dicho importe equivale a la prorrata correspondiente a la parte que representa el rendimiento neto imponible en Alemania en el conjunto de los rendimientos netos imponible en Francia. *Cfr. S.T.J.C.E., Esposos Robert Gilly*, de 12 de mayo de 1998, asunto C-336/96, fundamento jurídico 42.

⁶¹⁰ Artículo 12. "En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.

El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 189 C, podrá establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones."

Artículo 39.2 "La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo."

Artículo 293. "Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales:

- la protección de las personas, así como el disfrute y la tutela de los derechos, en las condiciones reconocidas por cada Estado a sus propios nacionales;
- la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad;
- el reconocimiento recíproco de las sociedades definidas en el párrafo segundo del artículo 58, el mantenimiento de la personalidad jurídica en caso de traslado de su sede de un país a otro, y la posibilidad de fusión de sociedades sujetas a legislaciones nacionales diferentes;

de Justicia de las Comunidades Europeas, al que le plantea si se conculca el principio de libre circulación de trabajadores por el régimen tributario que se aplica a los trabajadores fronterizos en el Convenio Franco-Alemán.

El propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señala que el fin del Convenio de Doble Imposición es evitar precisamente que se grave, en cada uno de los Estados, a los mismos rendimientos, pero no lo es el de garantizar que dicho gravamen sobre el contribuyente no sea superior al que se ve sometido el mismo contribuyente en el otro Estado.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dice que las consecuencias desfavorables que se producen para la actora se derivan de las disparidades entre los baremos impositivos de Francia y Alemania; que por otra parte no podría ser de otra forma, pues la competencia para establecer los impuestos fiscales directos es exclusiva de los países miembros⁶¹¹.

Consecuentemente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas resuelve que el Convenio de Doble Imposición celebrado entre Francia y

- la simplificación de las formalidades a que están sometidos el reconocimiento y la ejecución recíprocos de las decisiones judiciales y de los laudos arbitrales."

⁶¹¹ Es criterio reiterado del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que...“en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario...”*Vid.* S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, Asunto 270/1983, Rec. pags. I-307 y ss., apartado 21 de la S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225 y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de*

Alemania no es incompatible con los artículos 12, 39 y 293 del Tratado de la Comunidad Europea⁶¹².

Así pues, en un asunto donde los protagonistas sean trabajadores que residen en un Estado miembro y que trabajan en otro Estado miembro, no son constitutivas de discriminación las diferencias que se les aplican en el trato fiscal si resultan del reparto de la competencia fiscal entre esos dos Estados miembros, según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El Tribunal de Justicia, además, concluyó que la señora Gilly no ha ejercido en Francia los derechos que le confiere el artículo 39 del Tratado de la Comunidad Europea ya que labora en su país de origen. Más adelante, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, matiza que la nacionalidad

imposición directa?. Revista Española de Derecho Financiero (separata), número 102, abril-junio, Madrid, 1999, p. 298.

⁶¹² "Según reiterada jurisprudencia, el artículo 6 del Tratado, que establece el principio general que prohíbe la discriminación por razón de nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación." Fundamento jurídico 37, S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, *Esposos Robert Gilly*, asunto C-336/96.

"...el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que *no se opone a la aplicación de disposiciones como las de la letra a) del apartado 5 del artículo 5 del artículo 13, del apartado 1 del artículo 14 y del artículo 16 del Convenio, las cuales establecen un régimen tributario diferente*, por una parte, para los trabajadores fronterizos según que trabajen en el sector privado o en el sector público y, cuando trabajan en el sector público, *según que tengan o no la nacionalidad del Estado al que pertenece la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no.*" (la cursiva es nuestra). Fundamento jurídico 35, S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, *Esposos Robert Gilly*, asunto C-336/96.

"...el artículo 220 no tiene por objeto establecer una norma jurídico operativa como tal, sino que se limita a trazar el marco de una negociación que los Estados miembros entablarán entre sí en tanto sea necesario. Por lo que se refiere a su segundo guión, se limita a señalar como objetivo de dicha negociación la posible supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad." Fundamento jurídico 15, S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, *Esposos Robert Gilly*, asunto C-336/96.

francesa, que adquirió por su matrimonio, es un factor importante que debe tomarse en consideración, por ello debe concedércele a la actora dentro del principio de libre circulación de trabajadores.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas también aplicó el criterio seguido en *Schumacker*: "...por regla general, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y no residentes no es comparable en la medida en que el rendimiento percibido en el territorio de un Estado por el no residente no constituye casi siempre más que una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia...". Este razonamiento se lo aplicó a la actora, toda vez que, ella obtiene a título individual sus rendimientos salariales en Alemania y éstos los incluye en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas en Francia, Estado donde goza de las ventajas fiscales previstas en sus leyes. Por lo tanto la autoridad alemana no puede estar obligada a tener en cuenta su situación personal y familiar⁶¹³.

En el ejemplo propuesto, nos encontramos ante una discriminación directa por razón de nacionalidad: el mayor gravamen es soportado por la Sra. Gilly en su condición de ciudadana alemana, nacionalidad que le supone la exacción tributaria en el país donde trabaja, Alemania, y a esto se le une que su Estado de residencia, Francia, no ofrece mecanismos para anular esos efectos, y aunque se

"...el segundo guión del artículo 220 del Tratado carece de efecto directo." Fundamento jurídico 17, S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, *Esposos Robert Gilly*, asunto C-336/96.

mesuren en la carga tributaria final, ésta resulta siempre mayor al haber una imposición simultánea de cargas. Si la Sra. Gilly no hubiera sido alemana, pero sí, en cambio, fuera residente en Alemania, habría podido ejercer su derecho de libre circulación, sin que esa libertad se hubiese visto impedida por una mayor carga fiscal. Esto sería indudable así, por que en estos casos la carga fiscal soportada es similar a la que soportaría un residente del mismo Estado que obtuviera el mismo importe de rentas totales por el ejercicio de una actividad similar también⁶¹⁴.

La importancia del asunto radica en las consecuencias desfavorables, en este caso para una ciudadana europea, que derivan de las diferencias entre los baremos fiscales y de la elección de los mecanismos para evitar la doble imposición en los Estados miembros, y cuya fijación es competencia normativa de estos últimos y que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no está dispuesta a decir cual método debe ser utilizado. De esta manera, la justicia comunitaria, se encuentra en el difícil equilibrio de evitar las discriminaciones fiscales y de no pronunciarse sobre la ilegalidad de los Convenios de Doble Imposición⁶¹⁵.

⁶¹³ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa?*. Revista Española de Derecho Financiero (separata), número 102, abril-junio. Madrid, 1999, p. 300.

⁶¹⁴ GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 155.

⁶¹⁵ Vid. HINOJOSA MARÍNEZ, L.H. *Reflexiones en torno al aconcepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE*. Revista de Derecho Comunitario Europeo 2, volumen 1, julio/diciembre, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, p. 515.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas introduce pues un nuevo matiz en la aplicación del principio comunitario de no discriminación fiscal y su alcance, que cede en relación con aquellos ámbitos de actuación e incidencia del poder tributario que no se encuentran en una fase de armonización suficiente como para poder ser exigidos por vía indirecta, mediante una interpretación de las exigencias del principio de la no discriminación⁶¹⁶. Afirmación ésta que debe ser confrontada con otras anteriores del propio Tribunal de Justicia, en las que se sostiene que la falta de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en materia fiscal no puede justificar la diferencia de trato en cuestión⁶¹⁷.

Este asunto pone de manifiesto que la discriminación fiscal puede ser provocada tanto por normas internas que afectan a la situación tributaria de determinados contribuyentes como por normas internacionales, en nuestro

⁶¹⁶ "Aún cuando el criterio de nacionalidad figura como tal en la segunda frase del apartado uno del artículo 14, en orden al reparto de la competencia fiscal, no puede considerarse que tales diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 48 del Tratado. Efectivamente, al no existir medidas de unificación o de armonización a nivel comunitario, en particular al amparo del segundo guión del artículo 220 del Tratado, dichas diferencias derivan de la competencia atribuida a las partes contratantes para fijar los criterios de reparto entre ellas de su poder tributario, con el fin de suprimir las doble imposiciones." S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, *Esposos Robert Gilly*, asunto C-336/96. Fundamento jurídico 30.

"...la elección por las partes contratantes, con objeto de repartirse la competencia en materia tributaria de distintos criterios de sujeción, en particular el de la nacionalidad, en lo relativo a las retribuciones públicas percibidas en el Estado que no sea el de residencia, no puede constituir como tal una discriminación prohibida por el Derecho comunitario." S.T.J.C.E. de 12 de mayo de 1998, *Esposos Robert Gilly*, asunto C-336/96, fundamento jurídico 53.

ejemplo, un Convenio de Doble Imposición. En todo caso la posible discriminación dependerá del juego y combinación de determinados ordenamientos jurídicos en los Estados miembros.

2.- Libre prestación de servicios.

El Derecho comunitario, en su artículo 50 T.C.E., y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia consideran servicio toda actividad industrial, mercantil, financiera, artesanal y profesional liberal realizada a título oneroso, no importando quien pague el coste del servicio, si es un beneficiario o un tercero, y que implique un elemento transfronterizo, en la medida en que no se rijan las disposiciones a la libre circulación de mercancías, capitales y personas⁶¹⁸.

Las leyes comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas exigen la supresión de toda discriminación contra la prestación de servicios, principalmente aquella circunstancia de estar establecido en otro Estado diferente de aquel en que se realiza el servicio⁶¹⁹. Además, la

⁶¹⁷ *Cfr.* Fundamento jurídico 24, S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, *Avoir fiscal*, asunto C-270/83, y en el mismo sentido: GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 156.

⁶¹⁸ En la S.T.J.C.E. de 26 de abril de 1988, *Bons Van Averteerders y otros*, Asunto 352/85, Rec. p. 2085, apartado 16, el Tribunal declaró que, en relación con el servicio que prestan las empresas que se dedican a explotar redes de cable, establecidas en un Estado miembro a emisoras establecidas en otro, “...poco importa que, por lo general, estas emisoras no paguen por sí mismas a las personas que se dedican a explotar redes de cable para dicha transmisión, ya que el artículo 60 (hoy artículo 50 TCE) no exige que el servicio sea pagado por el beneficiario.”

⁶¹⁹ Así lo dice el primer párrafo del artículo 49 del T.C.E.: “En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el destinatario de la prestación.”. También ver las S.S.T.J.C.E. de 4 de diciembre de 1986,

abolición de toda restricción susceptible de hacer más onerosa la prestación del servicio o prohibir o impedir a través de disposiciones jurídicas realizar actividades similares a las que prestan los nacionales.

La libre prestación de servicios puede ser invocada, además, por los destinatarios de los servicios pues la norma comunitaria no tiene por objeto la concesión de derechos a una clase particular de personas, sino la prohibición de discriminación, restricciones o cualquier otra medida directa o indirecta que vulnere esta libertad⁶²⁰.

La libertad de servicio está relacionada con la libertad de establecimiento. La libre prestación de servicios supone la ausencia de una instalación o establecimiento permanente en el Estado miembro donde el profesional o empresa desarrolle su actividad; la libertad de establecimiento presupone la existencia de un establecimiento permanente en el Estado donde el profesional o persona jurídica desarrolle su labor. En ambas situaciones debe ejercer la profesión en igualdad de condiciones respecto a los nacionales del país donde se realiza el servicio⁶²¹.

Comisión/Alemania, seguros, Asunto 205/84, Rec. p. 3755, apartado 25; de 26 de febrero de 1991, Comisión/Italia, Asunto C-180/89, Rec. p. I-709, apartado 15.

⁶²⁰ Vid. por todas: S.S.T.J.C.E. de 25 de julio de 1991, *Manfred Sager vs. Dennemeyer and CoLtd*, Asunto C-76/90, párrafo 12, Rec. 1991, p. I-4221; de 31 de enero de 1984, Asuntos acumulados 286/86 y 26/83, Rec. p. 377, apartados 10 y 16 y de 2 de febrero de 1989, Asunto 186/87, Rec. p. 195, apartado 15.

⁶²¹ Vid. artículo 50, segundo párrafo, del T.C.E. y *Cfr.* SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *La No Discriminación Fiscal*. Su análisis en el Derecho Internacional, La OCDE, El GATT y La OMC, Los Tratados Regionales (Pacto Andino, Mercosur, NAFTA, etc), El Derecho Comunitario, El Derecho Comparado y el Derecho Español, Edersa, Madrid, 2001, p. 231.

2.1.- *Jessica Safir*, S.T.J.C.E. de 28 de abril de 1998, Asunto C-118/96.

Dicha cuestión se suscita en el marco de un litigio entre la señora Safir, domiciliada en Suecia, y Skattemyndigheten i Dalarnas lan, en lo sucesivo Skattemyndigheten, acerca del pago del impuesto sobre las primas de un seguro de vida de capital que la señora Safir abona tres años atrás a Skandia Life Assurance Company Ltd (en lo sucesivo Skandia Life), compañía de seguros británica que opera en el mercado sueco, y filial al cien por cien de la compañía de seguros sueca Skandia Life.

La legislación sueca permite la posibilidad de conceder al asegurado residente una exención del pago del impuesto sobre los rendimientos del capital del seguro de vida siempre y cuando la compañía de seguros extranjera esté sujeta a un impuesto sobre la renta comparable al que recae sobre las compañías de seguros establecidas en Suecia.

La señora Safir solicita, tiempo después de la administración sueca, la exención del impuesto sobre primas de seguro, con arreglo a la norma sueca. Tal solicitud fue aceptada parcialmente al reducirse su impuesto a la mitad a través

de un acto administrativo de liquidación que fijaba el tipo del impuesto en el 7.5% en lugar del 15% establecido como regla en la ley sueca. Además la Skattemyndigheten exigía, de la actora, información del impuesto sobre la renta a la que está sujeta la compañía no establecida en Suecia. Naturalmente la señora Safir considera estas situaciones una infracción al Derecho Comunitario.

La actora alega que el impuesto aplicable en otro Estado miembro debe representar por lo menos una cuarta parte del impuesto sobre las primas de seguro para poder ser suprimido a la mitad, y al menos la mitad de dicho impuesto para poder suprimirse. Resulta que la imposición sobre el ahorro invertido en forma de seguro de vida de capital en compañías establecidas en distintos Estados comunitarios puede ser, en la mayoría de los casos, más elevada que la que grava este ahorro invertido en compañías establecidas en Suecia⁶²².

El asunto nos sitúa en el tema general de la compatibilidad de una norma nacional con las disposiciones comunitarias en materia de libre circulación de servicios. Este ordenamiento sueco puede ser un obstáculo para las empresas de seguros que tengan intención de ejercer en ese país sus actividades.

⁶²² *Cfr.* Fundamento jurídico 31, S.T.J.C.E. de 28 de abril de 1998, Asunto C-118/96 y CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M., Y MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la C.E.E en materia tributaria, 1998-1*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, enero/mayo, número 251, Madrid, 1999, p. 236 y 237.

Conviene recordar que los seguros son servicios de conformidad con el artículo 50 del Tratado de la Comunidad Europea y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el artículo 49 del mismo ordenamiento se opone a la aplicación de toda normativa nacional que, sin justificación objetiva, obstaculice a un prestador de servicios la posibilidad de ejercer esa libertad⁶²³.

El Tribunal de Justicia, apoyándose en su sentencia de 5 de octubre de 1994, *Comisión/Francia*, determinó que el Tratado se opone a la aplicación de toda normativa nacional que, sin justificación objetiva, obstaculice a un prestador de servicios la posibilidad de ejercer esta libertad; existe tal obstáculo cuando la normativa de un Estado miembro dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros que la prestación de servicios puramente interna en un Estado miembro⁶²⁴. Además no se aplica el principio de no discriminación toda vez que éste solo se utiliza en forma independiente y en asuntos regidos por el Derecho Comunitario para los cuales no exista ordenamiento concreto contra la discriminación⁶²⁵.

⁶²³ Cfr. Fundamento jurídico 22, S.T.J.C.E. de 28 de abril de 1998, *Jessica Safir*, Asunto C-118/96.

⁶²⁴ Vid. CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M., Y MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la C.E.E en materia tributaria, 1998-I*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, enero/mayo, número 251, 1999, p. 239 y S.T.J.C.E. de 5 de octubre de 1994, *Comisión/Francia*, Asunto 381/93, Rec. pag. I-5145.

El Tribunal de Justicia señaló que el artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea se opone a una legislación nacional como la sueca, que impone una carga fiscal exclusiva a las primas de seguros contratadas con empresas no nacionales o establecidas en Suecia. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictamina que, ante la imposibilidad de aplicar, a los seguros de vida de capital suscritos con compañías no establecidas en Suecia, el mismo régimen fiscal que a dichos seguros suscritos con compañías establecidas en este Estado, y ante la necesidad de cubrir la laguna fiscal que se produciría si no se sometiera a impuesto el ahorro que, en forma de seguros de vida de capital, se invierte en compañías no establecidas en Suecia, procede denegar la justificación de dicha legislación nacional relativa a la fiscalidad del seguro de vida y de capital, por aportar un conjunto de elementos tan restrictivos a la libre prestación de servicios como los que se contemplan en el litigio que se estudia⁶²⁶.

En el juicio *Futura Participations y Singer*, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, Asunto 250/95, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas estableció: supeditar el beneficio de la compensación de pérdidas, a los establecimientos permanentes de sociedades residentes en otro país comunitario, a que lleven un contabilidad de conformidad con el ordenamiento del Estado

⁶²⁵ Vid. S.S.T.J.C.E. de 30 de mayo de 1989, *Comisión/Grecia*, Asunto 305/87, Rec. pag. 1461; de 14 de julio de 1994, *Peralta*, Asunto 379/92, Rec. pag. I-3453 y punto 8 de las conclusiones del Abogado General, *Safir*, Asunto 18/96, Rec. pag. I.1897.

⁶²⁶ Vid. fundamento jurídico 34, S.T.J.C.E. de 29 de abril de 1998, *Jessica Safir*, Asunto C-118/96.

donde tienen su establecimiento restringe dicha libertad y viola el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea⁶²⁷.

En este orden de ideas el Tribunal de Justicia emplea cuatro consideraciones para fundamentar la existencia de un obstáculo al artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea:

1.- Las mayores obligaciones formales y materiales que recaen sobre los asegurados suecos que contratan con aseguradoras establecidas en otros países miembros pueden producirles consecuencias negativas y disuadir a los interesados de contratar seguros de vida de capital con empresas no establecidas en Suecia.

2.- El carácter más gravoso del rescate, después de un lapso corto, de un seguro de vida suscrito con una compañía no establecida en Suecia es otro elemento que puede apartar al asegurado de suscribir dicho seguro, ya que, en el momento de suscribir la póliza este ignora si procederá el rescate, y si es así cuando.

3.- El hecho de que el tomador de un seguro suscrito con una compañía no domiciliada en Suecia tenga que aportar informaciones a su Administración sobre la fiscalidad de su compañía aseguradora a los efectos de obtener un exacción constituye una exigencia gravosa para el asegurado que puede disuadir

⁶²⁷ Quincena Fiscal 13/1997, S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, Asunto C-250/95, p. 39 y ss. CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M., Y MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la C.E.E en materia tributaria*,

a las empresas de seguros que no operen en el mercado sueco de ofrecer sus servicios.

4.- El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pone de relieve las diferencias de criterio con que la administración sueca ha concedido la extensión de la imposición sobre las cantidades rescatadas a los asegurados suecos que las perciben, llegando a afirmar que tales divergencias de apreciación del régimen fiscal pueden generar una incertidumbre que lleve a disuadir a los asegurados de suscribir con aseguradores no establecidos en Suecia. Resultado de la aplicación de la norma sueca acontecerá que en la mayoría de los casos el gravamen sobre el ahorro invertido en forma de seguro de vida de capital en compañías no establecidas en Suecia será más elevado que el que grava este ahorro invertido en compañías establecidas en dicho Estado, lo cual es una restricción indirecta a la libre prestación de servicios de las aseguradoras establecidas en otros Estados comunitarios⁶²⁸.

2.2.- *Lease Plan Luxemburg S.A.*, S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, Asunto C-390/96.

La cuestión se suscita en el marco de un litigio entre Lease Plan Luxemburg S.A., en adelante Lease Plan, una sociedad de arrendamiento financiero con domicilio social en la ciudad de Luxemburgo, y el gobierno belga.

1998-1, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, enero/mayo, número 251, 1999, p. 241 y ss.

⁶²⁸ S.T.J.C.E. de 28 de abril de 1998, *Jessica Safir*, Rec. pag. I-1897 y ss.

El tema del litigio reside en la petición por parte de esta empresa de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido liquidado con motivo de la adquisición de vehículos en Bélgica y de las operaciones de reparación y mantenimiento que los talleres belgas han dispensado a los coches que Lease Plan tiene cedidos en alquiler a sociedades luxemburguesas establecidas en Bélgica, en el marco de contratos de arrendamiento financiero.

La Administración Tributaria belga deniega la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido solicitada por Lease Plan, porque ésta empresa efectúa en Bélgica operaciones por las que está obligada a pagar el correspondiente I.V.A. y pone como razón de su respuesta las mencionadas reparaciones, hechas por talleres belgas, alegando que, las mismas, no están incluidas en el mantenimiento habitual, son hechas fuera del sitio en el que se encuentran los automóviles y quedan fuera por tanto de los contratos de arrendamiento financiero que maneja Lease Plan con sus clientes luxemburgueses.

Los abogados de Lease Plan invocan entonces el artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea y, subsidiariamente, el artículo 12 del mismo ordenamiento. Aunque, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se consideran los servicios prestados a sus clientes establecidos en Bélgica como prestados en Luxemburgo, Lease Plan sostiene que se aplica el artículo 49, ya que sus servicios se prestaban materialmente en el Estado belga.

Los abogados demandantes sostienen pues que, a efectos de la aplicación del artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea, se pueden considerar destinatarios de los servicios prestados en Bélgica, tanto por los concesionarios de automóviles como por los talleres.

En relación con ambas alegaciones invocan la sentencia *Commerzbank* (S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1993, Asunto C-330/91, Rec. p. I-4017), para justificar su solicitud de pago de intereses al mismo tipo que el aplicado a los sujetos pasivos residentes, a partir de la expiración del plazo de seis meses autorizado con arreglo a la Octava Directiva⁶²⁹, y que, sean las cuales fueren las pequeñas diferencias en ciertos casos, no existe una regla de mínimos para una discriminación que aparece injustificada a la luz de la letra y espíritu del artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea⁶³⁰.

Recordamos que una discriminación, en criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sólo puede consistir en la aplicación de normas

⁶²⁹ De conformidad con el precepto 59 del Tratado CE, hoy artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea, como con el apartado 4 del artículo 7 de la Octava Directiva, un sujeto pasivo no residente tiene derecho al mismo trato, en lo que atañe al pago de intereses sobre las cantidades pendientes objeto de las solicitudes de devolución, que el que se depararía a sujetos pasivos residentes con idénticos derechos en situaciones similares. *Vid.* D.O. L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; Octava Directiva.

⁶³⁰ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no hace más que continuar en la línea apuntada, en el caso *Avoir Fiscal*, al no permitir una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad, no habiendo en este caso razón alguna para la existencia de una distinción, pues no concurre ningún elemento objetivo que pudiera justificar un tratamiento tributario diferente. *Vid.* a este respecto la S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, *Avoir fiscal*, Asunto 270/83, Rec. 273.

distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes.

El Tribunal de Justicia falla el asunto explicando que el artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea se opone a una norma nacional que concede intereses, a los sujetos pasivos no establecidos en un Estado miembro y que solicitan la devolución del Impuesto al Valor Añadido conforme a la Octava Directiva, únicamente a partir del momento en que le requieren la devolución, y además a un tipo inferior al aplicado a aquellos otros intereses que cuando expira el plazo legal de devolución, son percibidos por los sujetos pasivos establecidos en el interior de ese Estado⁶³¹.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas continúa con su criterio jurisprudencial, apuntado en el caso *Commerzbank*, considerando que una norma tributaria interna de un país miembro que comporta un trato desigual para los sujetos residentes en relación con los no residentes en el campo de la devolución de ingresos fiscales indebidos vulnera el Derecho Comunitario. Ello obedece a que las reglas sobre la igualdad de trato establecidas en el Tratado de la Comunidad Europea prohíben discriminaciones fundadas en la nacionalidad y toda forma de discriminación que por aplicación de otros criterios conduzca al mismo resultado.

⁶³¹ Fundamento jurídico 41, S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1998, *Lease Plan Luxemburg S.A.*, Asunto C-390/96.

II.- LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS Y LA NO DISCRIMINACIÓN.

Los movimientos de capitales han experimentado un aumento considerable durante los últimos veinte años. Prueba de ello es la liberalización de la circulación de capitales la cual permite abrir en cualquier lugar de la Unión Europea una cuenta bancaria y transferir sin límite o restricción alguna recursos desde un país miembro a otro.

La libre circulación de capitales es uno de los cuatro objetivos principales del mercado común comunitario. La movilidad de capitales es necesaria para la libre prestación transfronteriza de los servicios financieros y sienta el fundamento del espacio financiero comunitario. La idea es que los residentes de cualquier Estado miembro puedan acceder a los sistemas financieros de otros países miembros y a todos los productos financieros que hay en cada uno de estos Estados.

Dos Directivas en este sentido merecen especial estudio: la Directiva 86/566 de 17 de noviembre de 1986 y la Directiva 88/361 de 24 de junio de 1988. La primera se limita a ampliar el ámbito de las operaciones de capital en la que la obligación de liberalizar es sin condiciones. Así, quedan liberalizadas las

operaciones de créditos a largo plazo derivadas de transacciones o de prestaciones de servicios en los que participe un residente; las operaciones de adquisición de títulos de valores no negociados en Bolsa y la admisión de títulos de una empresa de un Estado miembro sobre el mercado de capitales de otro Estado miembro. La segunda es de libertad total de circulación de movimientos de capital. Impone a los Estados miembros la obligación de suprimir las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los países miembros. Hace desaparecer las últimas trabas al proceso liberalizador que existían en ese momento. Esta fórmula la obligación de liberalizar los movimientos de capital, suprimiendo toda duda mediante la definición de las diversas categorías de movimientos de capital, en su Anexo I, lo que significa que se amplía el ámbito de la obligación de liberalizar incluso a los préstamos y créditos financieros, a las operaciones relativas a las cuentas corrientes y otros depósitos y sobre títulos a corto plazo, de manera que toda persona residente en cualquier Estado comunitario puede abrir una cuenta corriente u obtener préstamos en cualquier sucursal bancaria.

Las anteriores disposiciones hay que matizarlas de conformidad con el artículo 4 de la Directiva 88/361: “...las disposiciones de la presente Directiva no prejuzgarán el derecho de los Estados miembros a adoptar las medidas indispensables para impedir las infracciones a sus leyes y reglamentos, en particular, en materia fiscal o de control prudencial de las entidades financieras, y establecer procedimientos de declaración de los movimientos de capitales que

tengan como objeto la información administrativa o estadística. La aplicación de estas medidas y procedimientos no podrán tener por efecto la obstaculización de los movimientos de capitales efectuados de conformidad con lo dispuesto en el Derecho comunitario.”

En efecto, en el caso de 23 de febrero de 1995, *Aldo Bordessa & Marín Mellado y Barbero Maestre*, el cual trataba sobre dos ciudadanos comunitarios que en diferentes momentos al cruzar una frontera se les encontró cantidades de dinero que por su monto estaban sujetas en el Estado nacional a una declaración y a una autorización administrativa previa, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dijo: “...los Estados miembros pueden adoptar las medidas indispensables para impedir las infracciones a sus Leyes y Reglamentos, en particular, en materia fiscal o de control prudencial de las entidades financieras y establecer procedimientos de declaración de los movimientos de capitales que tengan como objeto la información administrativa o estadística.”⁶³²

La Directiva 88/361, aparte de liberalizar los movimientos de capitales, suprime la posibilidad de introducir en los países comunitarios un doble mercado de cambios, salvo que se trate de aplicar la cláusula de salvaguardia, la cual está prevista para dificultades monetarias o cambiarias de un Estado miembro, por causa de operaciones de capital a corto plazo y su aplicación se someterá a los

⁶³² Vid. S.T.J.C.E. de 23 de febrero de 1995, *Aldo Bordesa & Martín Mellado y Barbero Mestre*, asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361. Fundamento jurídico 18.

controles de la Comisión. La utilización de las medidas de salvaguardia no podrá exceder de seis meses.

La Directiva 88/361 sobre libre circulación de capitales, ha sido materia de interpretación judicial, ésta prohíbe el trato discriminatorio entre nacionales y no nacionales para las transacciones comerciales con capitales. La libre circulación de capitales en la Unión Europea es una realidad desde el 1º de julio de 1990. No existe ningún obstáculo para que un ciudadano comunitario pueda invertir sus ahorros en otro Estado miembro. No obstante, subsisten algunas diferencias entre los países miembros en lo que respecta al tratamiento de capitales, lo que puede dar lugar a tratos discriminatorios.

Las normas sobre libre circulación de capitales, a diferencia de otras libertades, no podían considerarse automáticamente en vigor al término del periodo transitorio, toda vez que el artículo 67 del T.C.E., entonces vigente, obligaba liberalizar los movimientos de capitales en la medida indispensable para el correcto funcionamiento del mercado comunitario.

La Corte comunitaria de Luxemburgo en una temprana sentencia indicó que los pagos son transferencias de divisas que producen una contraprestación en una operación subyacente y los capitales son operaciones financieras destinadas a

la inversión más que a la remuneración de un servicio⁶³³, por ello, la libre circulación de capitales se configuró como una libertad trascendente para el funcionamiento del resto de las libertades reconocidas por la normativa comunitaria, toda vez que es necesaria la libre inversión de capitales en la Unión Europea para fomentar y acrecentar el comercio comunitario. Siguiendo a CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, decimos que esta idea dejó claro que los movimientos de capitales dan lugar a pagos y fijó las bases para un régimen diferente entre capitales y pagos⁶³⁴.

La única jurisprudencia que planteó la transgresión a la libre circulación de capitales se refería a la norma comunitaria antes de la entrada en vigor de la Directiva antes mencionada. Esta decretó la no vulneración de las normas comunitarias porque no se encontraban liberados los movimientos de capitales a que hacía referencia⁶³⁵.

El Tribunal de Justicia de las Comunidad Europeas en la sentencia de 14 de diciembre de 1995, *Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Díaz Jiménez & Figen Kapanoglu*, asuntos C-163/94, C-165/94 y C-250/94, confirmó el criterio fijado en el caso *Aldo Bordessa & Marín Mellado y Barbero Maestre*, al decir

⁶³³ S.T.J.C.E. de 31 de enero de 1984, *Luisi y Carbone*, asuntos 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apartados 21 y 22.

⁶³⁴ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. Y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Cuadernos Fiscales 3, Edersa, Madrid, 2000, p. 170.

⁶³⁵ Vid. S.T.J.C.E. de 21 de septiembre de 1988, *Pascal Van Eecke vs. Societé Anonyme ASPA*, asunto 267/86, párrafos 23-24, Rec. 1988, p. 4769.

que el Derecho comunitario se opone a una norma nacional “...que supedita, de modo general, la salida del territorio nacional de moneda metálica, billetes de banco o cheques bancarios al portador, a una autorización previa, pero no se opone, en cambio, a que dicha operación esté supeditada a una declaración previa.”⁶³⁶

El supeditar la exportación de dinero, valores, o cheques al portador a una previa autorización administrativa debe ser interpretado como una condición para el ejercicio de aquel derecho y, por tanto, como una restricción a su ejercicio, injustificable en el ordenamiento comunitario. Dicha autorización es un plus respecto a la declaración, ya que suspende la exportación de divisas y las supedita cada vez a la aprobación de la Administración, lo cual afecta la libre circulación de capitales y deben desaparecer de entre los requisitos fijados por los países comunitarios para legitimar las transferencias al exterior.

Las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea sobre capitales y pagos, artículos 56⁶³⁷, 57, 58 y 59 principalmente señalan, de manera clara e incondicional, la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales y de pagos, como también, prohíben las discriminaciones sobre la base de la

⁶³⁶ *Vid.* Fundamento jurídico 39.

⁶³⁷ “1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”

diferencia de criterios de distinción entre los sujetos que intervienen. Se prohíbe de manera general la discriminación basada en la residencia, nacionalidad, con independencia de que se trate de personas físicas o de empresas y en función a la colocación de los capitales o inversiones. Basta la sólo posibilidad del Estado miembro de prohibir u obstaculizar las actividades de inversión o transferencias para que se considere contraria a las normas comunitarias.

De la misma manera que en las anteriores libertades comunitarias hay límites al poder tributario de los Estados miembros: orden público y seguridad pública. Estas excepciones, previstas en el Tratado CE, no deben ser discriminatorias ni restringir de manera disfrazada la libre circulación de capitales y no deben obstruir el ejercicio de la libertad de establecimiento.

Particular mención requiere el artículo 58.1 letras a) y b). Aquí se autoriza a los países miembros a tomar las medidas necesarias en su legislación, particularmente la fiscal, para impedir violaciones al Derecho comunitario y al Derecho nacional. Obliga a distinguir entre contribuyentes con residencia y no residencia y a fijar procedimientos administrativos para declarar los movimientos de capitales y llevar una estadística al respecto⁶³⁸.

⁶³⁸ “...los Estados miembros están facultados para verificar la naturaleza y la autenticidad de las transacciones o trasferencias de que se trata, al objeto de asegurarse de que tales transferencias no se utilizan con fines de movimientos de capitales, que son objeto, precisamente, de las restricciones autorizadas por el artículo 57 del T.C.E.” S.T.J.C.E. de 14 de diciembre de 1995, *Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Díaz Jiménez & Figen Kapanoglu*, asuntos acumulados C-163/94, C-250/94. Fundamento jurídico 37.

El artículo anterior lo ha interpretado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia *Verkooijen*, asunto 35/98, 2000, no publicada en la recopilación⁶³⁹. Aquí se admiten diferencias de trato fiscal en relación a la residencia del sujeto pasivo, siempre y cuando éstas no se apliquen a situaciones que no fueran objetivamente comparables o en su caso se funden en razones de interés general, lealtad en las transacciones comerciales; salud pública; instauración de un sistema tributario coherente; protección de un interés legítimo; protección de la propiedad intelectual; protección de los trabajadores y consumidores; conservación de los tesoros históricos y artísticos, y las que resultan del reparto de la competencia fiscal en los Convenios de Doble Imposición entre dos Estados miembros. En concreto se proyecta a la libre circulación de capitales la doctrina jurisprudencial que se ha dictado sobre las diferencias de trato fiscal por razón de residencia y nacionalidad⁶⁴⁰.

En secuencia lógica el apartado 2 del artículo 58 del T.C.E. dispone que las disposiciones en materia de libre circulación de capitales están subordinadas al cumplimiento de la libertad de establecimiento. Así, una transgresión a ésta libertad implicaría que ni siquiera se analice la posibilidad de violación de la libre circulación de capitales.

⁶³⁹ Citada por MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. Y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Cuadernos Fiscales 3, Edersa, Madrid, 2000, p. 174.

⁶⁴⁰ *Cfr.* SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *La No Discriminación Fiscal*. Su análisis en el Derecho Internacional, La OCDE, El GATT, y La OMC, Los Tratados Regionales (Pacto Andino, Mercosur, Nafta, etc) El Derecho Comunitario, El Derecho Comparado y El Derecho Español. Edersa, Madrid, 2001, pp. 284-286; y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. Y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Cuadernos Fiscales 3, Edersa, Madrid, 2000, p. 175.

El apartado 3 del artículo 58 T.C.E. se limita a señalar que las anteriores disposiciones no deben ser un medio de discriminación o restricción encubierta a la libre circulación de capitales y pagos, es decir, tienen como hilo conductor entre sí, la implantación del principio de no discriminación en materia financiera en el ámbito comunitario.

De la doctrina jurisprudencial en materia de libre circulación de capitales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europea –siguiendo a CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO- se desprende: a) el dinero no es mercancía; b) el envío de dinero o cualquier documento al portador no constituye un movimiento de capital, siempre y cuando se destine al pago de una deuda como consecuencia de una transacción; c) las medidas de control y fiscalización de los Estados nacionales no vulneran la libre circulación de capitales, así como tampoco las que sean consecuencia indirecta de restricciones a otras libertades, y las medidas nacionales deben respetar el principio de proporcionalidad en materia de exportación de capitales⁶⁴¹.

III.- EXCEPCIONES A LA PROHIBICIÓN DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL O LÍMITES COMUNITARIOS AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha admitido excepciones a la aplicación de las exigencias de la no discriminación fiscal que se traducen en límites comunitarios al ejercicio del poder tributario de los Estados miembros. Estas excepciones se dirigen a delimitar aquellas situaciones que por la existencia de un interés de protección, deben quedar salvaguardadas de la acción de dicho principio.

Se reconoce la existencia de razones imperativas de interés público que justifican el mantenimiento de ordenamientos estatales a pesar de sus efectos discriminatorios contrarios al Tratado de la Comunidad Europea. Esta situación obliga a identificar en la norma el interés público protegido y una vez localizado tomar la decisión: limitar, en su caso, los intereses comunitarios o estatales.

La identificación del interés público protegido se realiza a través del examen de las medidas propuestas y del estudio de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Por medio de los principios de razonabilidad y proporcionalidad⁶⁴² es como se resuelve el conflicto de colisión entre los intereses de la Unión Europea y los Estados miembros⁶⁴³. La igualdad comunitaria tendrá cierta flexibilidad

⁶⁴¹ CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, 1992-1995, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996, pp. 49-51.

⁶⁴² "...las medidas adoptadas por las instituciones comunitarias no deben exceder de lo que es apropiado y necesario para alcanzar el objetivo perseguido..." S.T.J.C.E. de 17 de mayo de 1984, *Denkavit*, Asunto 15/83.

tratándose de leyes fiscales que respondan a un interés público protegido, como: la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con la capacidad económica del contribuyente.

No toda discriminación o diferencia de tratamiento que afecta a situaciones comparables merece la reprobación del Derecho Comunitario. La reprobación se reduce a aquellas diferencias de tratamiento que no se encuentren justificadas por razones imperativas de interés público, por que si existen dichas razones justificarán el mantenimiento de ordenamientos jurídicos, incluso a pesar de su efecto discriminatorio.

El criterio aceptado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para admitir la validez de una restricción a un principio comunitario, como es el principio de la no discriminación fiscal, es que las medidas nacionales adoptadas sean necesarias para proteger un interés legítimo del Estado miembro, de suerte que las excepciones a dicho principio no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos que justifican la citada excepción⁶⁴⁴.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, una medida discriminatoria, solo puede declararse

⁶⁴³ GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998, p. 160.

⁶⁴⁴ S.S.T.J.C.E. de 30 de abril de 1986, *Comisión/Francia*, asunto 96/85, Rec. p. I-1475 y de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, asunto 120/78, Rec. p. I-649.

compatible con el Derecho Comunitario cuando está comprendida en alguna de las excepciones previstas en el Tratado de la Comunidad Europea⁶⁴⁵. Estas salvedades se encuentran contenidas de forma explícita en los artículos 30, 39.3, 46.1 y 55, todos del citado Tratado⁶⁴⁶.

Son las sentencias *Dassonville* y *Cassis de Dijon*, en el ámbito de la libre circulación de las mercancías, las que concretan -en palabras de GARCÍA PRATS- la "*rule of reason*"⁶⁴⁷. Esta utiliza el principio de proporcionalidad⁶⁴⁸

⁶⁴⁵ "...las normativas nacionales...discriminatorias, sólo son compatibles con el Derecho Comunitario si pueden acogerse a una disposición expresa que establezca una excepción." *Vid.* S.T.J.C.E. de 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders y otros*, asunto 352/85, Rec. p. 2085, F.j. 32.

⁶⁴⁶ Artículo 30. "Las disposiciones de los artículos 28 y 29 no serán obstáculo para las prohibiciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros."

Artículo 39.3. "Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

- a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;
- b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;
- c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;
- d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo en las condiciones previstas en los reglamentos de aplicación establecidos por la Comisión."

Artículo 46.1. "Las disposiciones del presente Capítulo y las medidas adoptadas en virtud de las mismas no prejuzgarán la aplicabilidad de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros y que estén justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas."

Artículo 55. "Las disposiciones de los artículos 45 a 48, ambos inclusive, serán aplicables a las materias reguladas por el presente Capítulo." (Este último hace referencia a los servicios).

⁶⁴⁷ *Cfr.* GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 160

para solucionar el conflicto de intereses que se produce en el caso de mantenerse una situación discriminatoria. De manera concreta, los obstáculos a la circulación intracomunitaria, deben ser aceptados en la medida en que estas prescripciones puedan ser reconocidas como necesarias para satisfacer exigencias imperativas, ejemplos: controles fiscales, protección de la salud pública, lealtad en las transacciones comerciales y defensa de los consumidores⁶⁴⁹.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de julio de 1991, asuntos C-353/89 y C-288/89, vuelven a enumerar varios de los criterios admitidos por el T.J.C.E. como razones imperativas que justifican la limitación del alcance de las libertades fundamentales, entre ellas, la instauración de un sistema tributario coherente⁶⁵⁰, protección de un interés legítimo, protección de las personas a las que se presta un servicio, la protección de la propiedad intelectual, la protección de los trabajadores y consumidores, o la preservación de los tesoros históricos y artísticos nacionales⁶⁵¹.

⁶⁴⁸ "...en virtud del principio de proporcionalidad, las medidas adoptadas por las instituciones comunitarias no deben exceder de lo que es apropiado y necesario para alcanzar el objetivo perseguido." Vid. S.T.J.C.E. de 17 de mayo de 1984, *Denkavit*, asunto 15/83.

⁶⁴⁹ S.T.J.C.E., de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, asunto 120/78. F.J. 8.

⁶⁵⁰ En la S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, Asunto 204/90, Rec. p. 1249 y ss. el T.J.C.E. declaró que la libre circulación de trabajadores y libre la prestación de servicios se oponen al ordenamiento de un Estado miembro que supedita el carácter deducible de las primas de seguro de enfermedad e invalidez, al requisito de que tales primas se hayan pagado en dicho Estado. Sin embargo, este requisito puede estar justificado por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal aplicable.

⁶⁵¹ GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, pp. 160-161.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas proyectará las excepciones anteriores sobre todas las libertades comunitarias, limitando la competencia de los Estados miembros en las siguientes medidas: 1.- En todas aquellas que sean discriminatorias y 2.- aquéllas que restringen el ejercicio efectivo de las libertades fundamentales aunque no tengan matices discriminatorios.⁶⁵²

La concurrencia de intereses generales que justifiquen la vulneración del ordenamiento comunitario debe ponderarse tanto en relación con las restricciones a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y libertad de establecimiento, como con las medidas discriminatorias. El principio de proporcionalidad como criterio de justificación, actúa en un doble plano, dentro del marco del principio de la no discriminación: primero, en relación con la existencia de diferencias de situación objetiva entre las situaciones comparadas, y segundo, en referencia a criterios externos que justifiquen de hecho la existencia o mantenimiento de la quiebra formal y material de las exigencias comunitarias⁶⁵³.

Para que una medida discriminatoria sea lícita conforme al Derecho Comunitario, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es

⁶⁵² GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 161.

indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal discriminación sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el Estado miembro superen un juicio de proporcionalidad de conformidad con el Derecho Comunitario.

Para concluir, enumeramos a continuación las excepciones admitidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que limitan el alcance de las exigencias de la no discriminación, y que son:

- 1) la lealtad en las transacciones comerciales;
- 2) la salud pública;
- 3) la instauración de un sistema tributario coherente;
- 4) la protección de un interés legítimo;
- 5) la protección de la propiedad intelectual;
- 6) la protección de los trabajadores y consumidores;
- 7) la conservación de los tesoros históricos y artísticos, y
- 8) las que resultan del reparto de la competencia fiscal en los Convenios de Doble Imposición entre dos Estados miembros.

IV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO SEXTO.

⁶⁵³ GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, pp. 165-166.

1ª.- Al Derecho comunitario sólo le interesan las discriminaciones que se originan en la Unión Europea entre trabajadores, por el intercambio de bienes, la prestación de servicios en general y el flujo de capitales. Es necesario que exista el elemento extranjero para hablar de discriminación.

2ª.- La jurisprudencia comunitaria del T.J.C.E. no habla de la legitimidad de la distinción entre residentes y no residentes en la normatividad fiscal, siempre y cuando esta distinción tenga su justificación en la existencia de diferencias objetivas en la situación general de los contribuyentes. Sin embargo, cuando tales diferencias se reduzcan, el tratamiento fiscal diferente aplicado carecerá de justificación, en particular cuando la distinción sea establecida de forma encubierta a través de una discriminación sobre la base de la nacionalidad, prohibida por el Tratado CE.

3ª.- Toda vez que la nacionalidad y la residencia son conceptos claramente definidos y de distinto alcance en materia fiscal, pues así lo entienden la doctrina y la jurisprudencia, creemos conveniente incluir en la última parte del artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea a la residencia como criterio prohibitivo de discriminación.

Lo anterior se refuerza con la doctrina de la prohibición de restricciones en el ámbito de la libre circulación de mercancías proyectada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en diversas jurisprudencias, al ámbito de

la libre circulación de personas y en particular aplicada al campo de la fiscalidad directa.

4^a.- Las distorsiones financieras como la aplicación de gravámenes distintos, diferenciación de métodos de cálculo, dobles imposiciones, privación de beneficios fiscales, así como el distinto trato por razón de nacionalidad, residencia, sexo y remuneración económica, provocan por separado o en conjunto competencia fiscal desleal que se proyecta en discriminaciones fiscales dentro de la Unión Europea.

5^a.- Los fundamentos para mantener una discriminación fiscal han de estar motivados por razones de orden político-fiscal, económico, orden público, seguridad pública, salud pública, medidas antievasión, controles administrativos y en el principio de igualdad.

6^a.- La Recomendación 94/79/CE de 21 de diciembre de 1993 de la Comisión Europea constituye un paso más en el proceso de la aproximación fiscal directa. Su status jurídico no le permite ir más allá de una sugerencia, sin embargo, importante, que recoge criterios asumidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. De esta manera, pronunciándose ahí donde hay distorsiones al libre mercado, las instituciones comunitarias deben trabajar en el ámbito donde el máximo órgano jurisdiccional comunitario lo ha venido

haciendo: sobre discriminaciones en relación al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Recomendación sugiere la igualdad de trato sólo en relación con las deducciones y ventajas fiscales, sin hacer mención a otras características del impuesto. Además los contribuyentes deben obtener como mínimo un 75 por ciento de su renta en el Estado miembro de la fuente.

7ª.- El principio de no discriminación fiscal contiene sustantividad propia, y sirve de guía y límite a las Comunidades Europeas. Conseguir compatibilizar las exigencias derivadas de las libertades comunitarias con este derecho fundamental, estableciendo criterios que admitan justificar las excepciones a la regla general, permitirá una identidad de normas para el alcance de la obligación tributaria, mundial o territorial en la determinación y atribución de los rendimientos imponibles, y en la modalidad de la imposición, a su vez, configurando por este medio un único impuesto sobre la renta.

8ª.- La política fiscal es el instrumento a utilizar para incrementar la competitividad en el mercado. Y en este marco, los principios fundamentales recogidos en el Tratado de la Comunidad Europea e interpretados en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, son los garantes de su correcta aplicación a toda actividad económica en el libre ejercicio

de sus actividades. Ni las garantías fundamentales ni la libre actividad económica que vigilan han de ser mermadas por disposiciones fiscales discriminatorias.

9ª.- Los pronunciamientos de los pretores comunitarios hablan de una nueva armonización fiscal, de segundo grado, en beneficio de la Unión Europea, resultado de los conflictos jurídico-fiscales relacionados con la residencia, nacionalidad, obligación real, obligación personal y establecimiento permanente de los obligados tributarios. Las normas del Derecho Comunitario prevalecen sobre la falta de armonización y aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, por lo que resulta indispensable hacer compatibles las facultades de ambos en materia de fiscalidad directa. Esta última queda en manos de los países miembros, quienes no la han cedido de manera expresa a la Unión Europea, y cuyo traspaso de momento no es posible.

10ª.- La principal dificultad en la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es el difícil equilibrio que tiene entre el Derecho comunitario y la soberanía fiscal de los Estados miembros.

Las instituciones de la Unión Europea tendrán que dar, en un futuro, un marco jurídico donde convivan las libertades fundamentales, donde no se toque la soberanía fiscal de los Estados miembros y donde se permita una cierta armonización en el ámbito del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es este sentido los Estados miembros han reaccionado en el plano normativo (casos de Alemania y España) pues han visto el carácter trascendente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que se proyecta sobre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

11^a.- La discriminación fiscal es el trato diferente, por un ordenamiento jurídico, que se dispensa al contribuyente, persona física o jurídica, colocándolo en desventaja frente a una situación de comparabilidad que pone de manifiesto la utilización de un distinto criterio jurídico.

La definición de tratamiento discriminatorio dada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas implica un proceso de comparación entre dos situaciones. Para identificar cuando dos situaciones similares reciben un trato diferente o dos situaciones diferentes reciben un trato igual es preciso desarrollar un camino lógico y deductivo que compruebe la aplicación del distinto criterio jurídico.

12^a.- Las excepciones admitidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que limitan el alcance de las exigencias de la no discriminación son las siguientes:

- 1) lealtad en las transacciones comerciales;
- 2) salud pública,
- 3) la instauración de un sistema tributario coherente;

- 4) la protección de un interés legítimo;
- 5) la protección de la propiedad intelectual;
- 6) la protección de los trabajadores y consumidores;
- 7) la conservación de los tesoros históricos y artísticos, y
- 8) las que resultan del reparto de la competencia fiscal en los Convenios de Doble Imposición entre dos Estados miembros.

CONCLUSIONES FINALES

1ª.- La igualdad es una regla de carácter universal con rango de derecho fundamental humano desde que se le reconoce en una Constitución o norma con rango de ley, así lo demuestran las naciones, Europeas y Americanas, que la contemplan en sus ordenamientos fundamentales como una base principal de su organización jurídica, política y social.

El principio de igualdad en materia fiscal es la aplicación de la ley a un mismo gravamen y al mismo hecho generador del crédito fiscal. Además exige que a supuestos de hechos iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas, y éste debe valorarse dentro de un conjunto de principios como: justicia, legalidad, certeza, jerarquía, publicidad, generalidad, tutela judicial efectiva, capacidad económica y progresividad.

En la determinación de los impuestos no pueden establecerse discriminaciones por razones sociales, étnicas, nacionales, religiosas u otras equivalentes. También está prohibido establecer tipos impositivos o beneficios fiscales atendiendo al tipo de propiedad, a la nacionalidad, residencia o al origen del patrimonio.

2ª.- La Cláusula de la Nación Más Favorecida es una disposición jurídica donde una parte, llamada la concedente, tiene la obligación de otorgar a otra

parte, denominada beneficiaria, un trato no menos favorable que el que otorga a una tercera o a las personas o cosas que tienen una afinidad con ésta última.

La Cláusula de la Nación Más Favorecida actúa como límite del principio de no discriminación siendo determinante para las relaciones comerciales entre los países, pues en el Derecho Internacional Tributario debe existir un equilibrio en las relaciones económicas entre los distintos países, y éste principio no debe constituir un impedimento para el libre flujo de las relaciones internacionales y la libre circulación de las personas. La cláusula de igualdad de trato tarifario en los diferentes países garantiza la tutela del ciudadano extranjero y el sometimiento a la propia actividad comercial y financiera de un Estado Contratante. Así las normas de fiscalidad internacional adaptan el ordenamiento nacional, limitando y modificando el Derecho Tributario Nacional integrándolo al externo.

La prohibición de discriminación fiscal contenida en el Tratado G.A.T.T. contra los productos importados de otros países contratantes se proyecta sobre la norma comunitaria en el artículo 90 del Tratado CE que contiene la misma prohibición y finalidad: la no discriminación fiscal.

3ª.- La Unión Europea ha recorrido un largo camino de concertación y negociaciones para formar hoy un único mercado entre todos sus miembros por medio de políticas comunes hacia el interior y exterior de Europa.

El objetivo de construir una Unión Europea implica la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, la supresión de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias y el establecimiento de una armonización fiscal para evitar distorsiones dentro del territorio comunitario.

La adhesión de los países comunitarios a la Unión Europea incide en el ordenamiento interno de éstos en la medida en que supone una limitación del poder tributario de los Estados miembros y paralelamente una atribución a las Comunidades Europeas de competencias derivadas de los ordenamientos nacionales, como por ejemplo: el artículo 93 de la Constitución Española.

Los ordenamientos nacionales se ven afectados por actos de las instituciones comunitarias, principalmente directivas, reglamentos, decisiones, recomendaciones y dictámenes, por medio de los que se materializa la armonización fiscal.

La necesidad de invocar el Derecho Comunitario para una aplicación uniforme lleva a los particulares al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Este pronunciándose con carácter prejudicial emite criterios jurisprudenciales que deben acatar todos los Estados miembros.

Los criterios que destacamos son el efecto directo que tienen todo tipo de normas, incluso Directivas sobre armonización fiscal, y la prohibición de discriminación fiscal entre los ciudadanos y mercancías de la Unión Europea.

4ª.- El principio de no discriminación es la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o

jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y sea tratada de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico. Se trata de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso Estados, sin la posibilidad de ejercer unos derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o países.

La discriminación fiscal es el trato diferente que se dispensa al contribuyente, persona física o jurídica, colocándolo en desventaja frente a una situación de comparabilidad que pone de manifiesto la utilización de un distinto criterio jurídico.

5ª.- Los elementos del concepto del principio de no discriminación fiscal en el Derecho Comunitario: 1) tratamiento diferente de situaciones comparables; 2) la idea de la discriminación encubierta; 3) posibilidad de justificación por diferencias objetivas de trascendencia; 4) carácter instrumental respecto del ordenamiento donde se proyecta; 5) diferencia con manifestaciones del mismo principio en el ámbito fiscal internacional y nacional, y 6) tiene naturaleza jurídica.

6ª.- La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas amplía el contenido de las libertades comunitarias configurándolas como normas que protegen y garantizan la ejecución efectiva de dichas libertades frente a toda restricción, directa o indirecta, de naturaleza fiscal o de cualquier

otra, que obstaculice el comercio comunitario. Sólo se necesita la viabilidad discriminatoria de la norma para que resulte contraria al Derecho comunitario.

Del estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se desprende que el principio de no discriminación no se transgrede cuando se cumplen los siguientes puntos:

- 1.- Objetivo compatible con el Derecho Comunitario;
- 2.- Que no exista un efecto proteccionista o discriminatorio, y
- 3.- En caso de existir o permitirse una discriminación ésta debe estar motivada en criterios objetivos.

7ª.- Respecto a la libre circulación de mercancías, los Estados miembros, en condiciones normales y mediante la eliminación de distorsiones al mercado comunitario, o de cualquier otra forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios frente a productos de otros Estados miembros, garantizarán la perfecta neutralidad de los tributos internos, desde el punto de vista de la competencia entre productos nacionales y productos importados.

8ª.- Las distorsiones financieras como, por ejemplo, la aplicación de gravámenes distintos, diferenciación de métodos de cálculo, dobles imposiciones, privación de beneficios fiscales, así como el distinto trato por razón de

nacionalidad, residencia, sexo y remuneración económica, provocan, por separado o en conjunto, discriminaciones fiscales dentro de la Unión Europea.

9ª.- Los límites, prohibiciones, controles, normas de armonización fiscal y mandatos como los contenidos en el artículo 90 y siguientes del Tratado de la Comunidad Europea constituyen una prohibición terminante de cualquier mecanismo, de cualquier maniobra de discriminación fiscal, es decir, en este ordenamiento que es uno de los preceptos que es semillero de contenciosos continuos en el ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se impone a los Estados miembros la prohibición de establecer tributos internos cualquiera que sea su denominación, que supongan una carga fiscal mayor para los productos importados que para la producción nacional. Lo que en definitiva se pretende es impedir que los Estados miembros puedan utilizar el instrumento tributario para resucitar las antiguas barreras arancelarias, los antiguos tributos aduaneros y hay mecanismos que manejan los legisladores nacionales para diversificando los tipos de gravamen, configurando de manera diversa los parámetros o la base imponible tratan de introducir medidas que protejan fiscalmente la producción nacional en clara contravención con el Derecho Comunitario.

10ª.- La interdicción de discriminación afecta todas las situaciones en que se establezca una importación a un gravamen mayor, pero no al establecimiento de impuestos compensatorios menos elevados que los aplicables a la producción

nacional. Lo que no queda prohibido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es la llamada discriminación inversa: “...*el Derecho comunitario no se opone a la discriminación inversa siempre que ésta quede recluida a un contexto puramente nacional*”.

11^a.- El contenido del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea puede resumirse, a nuestro juicio, en los siguientes objetivos:

1.- Evitar la utilización de la fiscalidad indirecta de los Estados miembros para crear obstáculos a las mercancías de otros países comunitarios.

2.- La prohibición de medidas proteccionistas a través de exacciones discriminatorias entre los *productos similares*.

3.- La proscripción de cualquier diferencia de trato fiscal que obstaculice la libre circulación de bienes, servicios, y capitales dentro del territorio comunitario.

12^a.- Los fundamentos para mantener una discriminación fiscal han de estar motivados por razones de orden político-fiscal, económico, orden público, seguridad pública, medidas antievasión, controles administrativos y en el principio de igualdad. Asimismo quedan exceptuadas las discriminaciones basadas en elementos no fiscales.

13^a.- El principio de no discriminación fiscal contiene sustantividad propia y sirve de guía y límite a la Unión Europea para realizar sus objetivos. Conseguir

compatibilizar las exigencias derivadas de las libertades comunitarias con este derecho, estableciendo criterios que admitan justificar las excepciones a la regla general, permitirá una identidad de normas para el alcance de la obligación tributaria, mundial o territorial, en la determinación y atribución de los rendimientos imponibles, y en la modalidad de la imposición, y a su vez configurar, por este medio, un único Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

La Recomendación 94/79/CE de 21 de diciembre de 1993 de la Comisión Europea es un paso más en el proceso de la aproximación fiscal directa. Su *status* jurídico no le permite ir más allá de una sugerencia, sin embargo, es importante, recoge criterios asumidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. De esta manera, pronunciándose ahí donde hay distorsiones al libre mercado, las instituciones comunitarias deben trabajar en el ámbito donde el máximo órgano jurisdiccional comunitario lo ha venido haciendo: sobre discriminaciones con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

14^a.- La política fiscal es un instrumento a utilizar para incrementar la competitividad en el mercado. En este marco, los principios fundamentales recogidos en el Tratado de la Comunidad Europea e interpretados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, son los garantes de su correcta aplicación a toda actividad económica en el libre ejercicio

de sus actividades. Ni las garantías fundamentales ni la libre actividad económica que vigilan han de ser mermadas por ordenamientos fiscales discriminatorios.

15^a.- Los pronunciamientos de los pretores comunitarios hablan de una armonización fiscal, de segundo grado, en beneficio de la Unión Europea, resultado de los conflictos jurídico-fiscales relacionados con la residencia, nacionalidad, obligación real, obligación personal y establecimiento permanente de los obligados tributarios. Las normas del Derecho Comunitario prevalecen sobre la falta de armonización y aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, por lo que resulta indispensable hacer compatibles las facultades de ambas en materia de fiscalidad directa. Esta última queda en manos de los países miembros, quienes no la han cedido de forma explícita a la Unión Europea.

Toda vez que la nacionalidad y la residencia son conceptos claramente definidos y de distinto alcance en materia fiscal, pues así lo entienden la doctrina y la jurisprudencia, creemos conveniente incluir en la última parte del artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea a la residencia como criterio prohibitivo de discriminación.

16^a.- El proceso armonizador en el ámbito comunitario se ha detenido por el momento en la armonización de las normas, es decir, en la armonización normativa, no se ha querido o no se ha podido avanzar más allá para llegar no sólo a una armonización de las normas, de las leyes, sino también a una

armonización de los procedimientos, de las potestades, de las actuaciones administrativas y tan generadora de distorsiones o de obstáculos a la libre circulación, a la competencia, a la neutralidad en el tráfico de bienes y servicios.

No basta con armonizar la legislación sino que hay que dar un paso más para armonizar los procedimientos a través de los cuales las distintas administraciones fiscales aplican los tributos en el ámbito comunitario. Si en el ámbito interno se ha dicho que un sistema fiscal vale lo que vale la Administración encargada de aplicarlo, esta afirmación es doblemente cierta en el ámbito comunitario donde las normas fiscales deben aplicarse no solamente en el contexto de una sola administración tributaria nacional, sino en el contexto en el ámbito de la Unión Europea de quince administraciones nacionales diversas, que responde a diferentes culturas y medios materiales y estas diferencias comportan consecuencias discriminatorias o distorsionan el tráfico de bienes y servicios en el ámbito de la Unión Europea. Consideramos que esta armonización de normas en la que ya se está desde hace cuarenta años, la armonización de procedimientos no debiera demorarse mucho. Habría que plantearse una armonización de los mecanismos racionales, sancionatorios, bien sea de naturaleza administrativa o de naturaleza penal que frenen las conductas que atentan contra bienes jurídicos comunitarios o nacionales.

Para lo anterior será necesario eliminar las cargas y gravámenes fiscales sobre bienes, servicios o capitales al traspasar las fronteras, quitar las diferencias sustantivas en las normas de los Estados miembros, suprimir las desigualdades de

trato fiscal entre los bienes y servicios nacionales y extranjeros, erradicar la doble tributación de la renta de fuente extranjera y deshacer las diferencias de trato entre residentes y no residentes.

17ª.- Analizada la doctrina de la no discriminación fiscal del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el eje del debate se traslada a los límites del poder de imposición directa de los países comunitarios. Las instituciones de la Unión Europea tendrán que dar, en un futuro, un marco jurídico donde convivan las libertades fundamentales, donde no se toque la soberanía fiscal de los Estados miembros y donde se permita una cierta armonización en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

18ª.- El nuevo enfoque del principio comunitario de no discriminación no ataca sólo a las medidas nacionales internas que discriminan por razón de nacionalidad, sino también a aquellas otras medidas que restringen el ejercicio efectivo y el contenido de las libertades fundamentales, entre ellas la de residencia.

Cualquier restricción dentro de la Unión Europea resulta en principio incompatible con las libertades fundamentales, a no ser que exista una justificación a dicha restricción que sea proporcionada, de conformidad con el criterio jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

La prohibición del tratamiento discriminatorio es una de las formas de vulneración de las libertades fundamentales comunitarias. El principio comunitario de no discriminación es un instrumento más que garantiza el contenido de las libertades fundamentales a los sujetos que deseen ejercitarlas en toda su extensión.

19ª.- El principio de no discriminación comunitario va más allá del atribuido al principio de no discriminación en el Derecho Internacional Tributario, mientras que en este último las diferencias por razón de residencia, en el caso de las personas físicas, no son consideradas discriminatorias, en Derecho comunitario una diferencia por razón de residencia puede violar el principio de no discriminación comunitario, además puede ser invocado contra el Estado de la fuente y el de la residencia.

20ª.- El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no está limitado en el cumplimiento de sus funciones por determinadas reglas fiscales, aún consideradas como práctica tradicional internacional de los Estados miembros, cuando peligran el contenido de las libertades fundamentales. Tampoco ciñe su análisis a la distinción entre obligación real y personal de contribuir, sino a cualquier otro criterio de distinción que conduzca al mismo resultado perjudicial, principalmente en relación con los no nacionales.

El Tratado de la Comunidad Europea, dice el Tribunal de Justicia, se opone a que un Estado miembro aplique a un nacional de un Estado miembro - ciudadano comunitario- un tipo de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas superior a aquel aplicable a los residentes que ejercen la misma actividad y siempre y cuando no exista ninguna diferencia de situación objetiva y razonable.

El principio comunitario de no discriminación es un instrumento de lucha contra la vulneración efectiva del ejercicio de los derechos fundamentales del ordenamiento comunitario.

En la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias se presentarán casos de discriminación fiscal en los modelos de integración, como en la Unión Europea, lo que llevaría, en su caso, a plantearse un sistema armonizado de la fiscalidad indirecta primero, y después la fiscalidad directa a largo plazo, en este caso, sólo si los Estados están de acuerdo.

Lo mejor sería un sistema tributario que no discrimine por razón de la residencia, de modo que los sujetos puedan elegir la misma, ejerciendo su derecho, sin que su elección se vea perjudicada por normas de carácter fiscal. Lo que supone apostar por un sistema neutral desde el punto de vista de la imposición y no de la exportación, en la medida en que el lugar de la residencia

de los objetivos no debe ser relevante para el gravamen de las rentas en el lugar de su obtención, sea éste el mismo Estado de residencia u otro.

21^a.- La eliminación de la doble imposición entre los Estados miembros no cuenta con una prohibición de carácter general en los Tratados constitutivos. Sólo el artículo 293 del Tratado de la Comunidad Europea se refiere a esta problemática, pero sin atribuir a los órganos comunitarios ninguna competencia en la materia.

Los Estados miembros deben coordinarse en materia de los Convenios de Doble Imposición, para ver que método de eliminación de la doble imposición se adecúa mejor a las exigencias del principio comunitario de no discriminación fiscal, y cómo se consigue un equilibrio entre ambos.

Para que proceda la intervención comunitaria en materia de doble imposición habrá que examinar la incidencia del caso en el buen funcionamiento del mercado comunitario y si las medidas adoptadas por los Estados miembros se adecuan a las exigencias del ordenamiento comunitario.

Los Convenios de Doble Imposición no quedan excluidos de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estos pueden ser analizados por dicho órgano jurisdiccional y declarar, en su caso, su adecuación o la posible quiebra del Derecho Comunitario.

22^a.- La doctrina considera que la cláusula de no discriminación que contiene el M.C. O.C.D.E. no es un principio de derecho internacional, independientemente que los Estados, la mayoría, la incluyan en sus convenios para evitar la doble imposición.

El objetivo del artículo 24 del M.C. O.C.D.E. es asegurar la neutralidad del impuesto y la igualdad de las cargas fiscales entre los nacionales y los no nacionales en un mismo Estado. Tan sólo prohíbe la discriminación por razón de la nacionalidad y por razón de residencia tratándose de establecimientos permanentes de empresas.

Este artículo contiene condiciones y características específicas, destacándose que la situaciones discriminatorias no están necesariamente relacionadas con situaciones de doble imposición. Las situaciones de doble imposición son perjudiciales, pero no siempre son discriminatorias y las situaciones discriminatorias, a su vez, no presentan necesariamente casos de doble imposición.

Los casos de discriminación dentro del artículo 24 del M.C. O.C.D.E. son los siguientes:

1.- Los extranjeros no pueden recibir un tratamiento fiscal más oneroso que aquel que reciben los nacionales de un Estado.

2.- El establecimiento permanente de un no residente debe ser sometido a un trato fiscal igual al que se da a las empresas nacionales.

3.- Los pagos por intereses, cánones o gastos realizados por una empresa de un Estado a una persona residente en el otro Estado deben admitirse como fiscalmente deducibles a efectos de la determinación del beneficio, en las mismas circunstancias que los otros.

4.- Las filiales de sociedades extranjeras deben ser sometidas a un trato fiscal igual al que reciben las sociedades del Estado donde éstas están constituidas.

23^a.- Entendemos a la discriminación fiscal, contenida en el artículo 24 del M.C. O.C.D.E., como la promesa de cada Estado Contratante de ejercer su jurisdicción cuando sea la fuente de ingreso y no aplicar una mayor carga fiscal a los extranjeros y no residentes que la que aplica a sus nacionales y residentes cuando se encuentren en las mismas circunstancias.

Se prohíbe la discriminación en todas las circunstancias previstas por la regla, incluida la doble imposición. La extensión de su aplicación y efectividad dependerá del grado de entendimiento que tengan los Estados contratantes para evitar casos de discriminación negativa, toda vez que la positiva está permitida por el M.C. O.C.D.E.

24^a.- La existencia del M.C. O.N.U. queda justificada por la existencia de desequilibrios entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Este modelo se decanta por el principio de la fuente, dado que ello supone considerar para efectos fiscales a todas las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en ese mismo Estado o bien, por el patrimonio localizado en el mismo. Esto beneficia a todas luces a los países en vías de desarrollo.

Este modelo de convenio reproduce el contenido de la cláusula de no discriminación prevista en el M.C. O.C.D.E. convirtiéndose en un criterio delimitador de la tributación igualitaria a nivel internacional.

El M.C. EE.UU. la nacionalidad es la que se toma en consideración para la tributación de las rentas mundiales de las personas físicas. Tributarán tanto los residentes, aunque no sean nacionales, como los nacionales, aunque no sean residentes. El propio modelo permite la doble imposición siempre y cuando se supriman los efectos que le sobrevienen.

La cláusula de no discriminación la incluyen en sus tratados de doble imposición con otros Estados con sus matices, toda vez que la manera de tributar en los Estados Unidos de América, sistema *foreign tax credit*, puede ocasionar problemas de discriminación fiscal. Lo que se contiene en el M.C. U.S.A. son disposiciones para evitar los efectos de la discriminación fiscal.

25^a.- El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha producido una extensa y variada jurisprudencia que interpreta las normas del Tratado de la Comunidad Europea, especialmente los artículos 12, 48, 52, 59, y 67 del T.C.E., e incide en el Derecho de los países miembros. Se trata de una interpretación uniforme, derivada de cuestiones prejudiciales, que deberá aplicarse con independencia de las condiciones de cada Estado miembro.

Del estudio de los principios impuestos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas vemos que son compatibles con los principios constitucionales de los Estados miembros, en concreto el principio de no discriminación en materia fiscal.

26^a.- Toda integración económica es un proceso abierto, indisoluble, ligado a la consolidación democrática y a la inserción de los países en la economía mundial. La coordinación de políticas macroeconómicas, la armonización de las legislaciones nacionales y la adecuada resolución de controversias entre sus socios son pieza clave para el buen funcionamiento de la integración económica.

27^a.- La Unión Europea reconoce la conveniencia de aumentar la libertad del comercio desarrollando una integración mayor de las economías de los Estados miembros. Reconoce también que el establecimiento de una unión

económica debe facilitar el comercio entre las naciones comunitarias sin obtaculizar el otras naciones comunitarias.

Así, el compromiso de las autoridades comunitarias para eliminar todo tipo de obstáculos al comercio comunitario está claro, pero tendrán que redoblar esfuerzos para asegurarse que el sistema comercial multilateral responda a los nuevos retos, toda vez que la próxima incorporación de países del Este a la Unión Europea exige proporcionar relaciones económicas fuertes sin discriminaciones de ningún tipo. Lo anterior se logrará si se respetan los principios democráticos y los derechos humanos fundamentales tal y como se encuentran en las Constituciones de los Estados y en la Declaración Universal de los Derechos Humanos ordenamientos que deben inspirar el libre comercio comunitario y mundial.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV.- *El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial*. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D.J. Liñan Nogueras. Consejo del Poder Judicial, Universidad de Granada y Civitas, Madrid, 1993.

AA.VV. *Mercosur y la Unión Europea: Dos Modelos de Integración Económica*. Coordinador Luis Antonio Velasco San Pedro. Lex Nova, Valladolid, 1998.

AA.VV. *Prácticas Desleales del Comercio Internacional (Antidumping)*. Universidad Nacional Autónoma de México, 1995.

AA.VV. *Sistema Fiscal Español y Armonización Europea*. Coordinado por Yebra Martul-Ortega, Perfecto. Marcial Pons, 1995.

AA.VV. *The Non-discrimination Article in Tax Treaties*. European Taxation, october 1991. International Bureau of Fiscal Documentation.

ABELLÁN HONRUBIA, V. *La Contribución de la Jurisprudencia del TJCE a la realización del Derecho de Establecimiento y la Libre Prestación de Servicios.*

ABELLÁN HONRUBIA, V. *La Libertad de Circulación de Trabajadores.* Capítulo XXI, tomo II, Tratado de Derecho Comunitario Comunitario. Civitas, Madrid, 1986. Dirigido por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. Y MUÑOZ MACHADO, S.

ABENDROTH, W; FORSTHOFF, E; y DOEHRING, K. *El Estado Social.* Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1986.

ABRIL ABADÍN, E. *La armonización del IS en la Comunidad Europea.* XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

ABRIL ABADÍN, E. *Métodos para evitar la doble imposición internacional.* XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Fiscales- Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972.

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Ginebra, julio, 1986.

ADONNINO, P. *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della Corte di Giustizia dele Comunità.* Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze, LII, 1,I,1993.

ADONNINO, P.- *Non-discrimination rules in international taxation.* Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIIb, Congress Florence, 1993.

ALBI IBAÑEZ, E. *Hacienda Pública Internacional: un panorama*. Revista Hacienda Pública Española XXX Aniversario, número 2. Madrid, 1994.

ALBI IBAÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L. *Impuestos aduaneros*. Sistema Fiscal Español 1994-1995. Ariel, tomo II, 1995.

ALBI IBAÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L. *La armonización fiscal en la C.E.E.* Sistema Fiscal Español 1994-1995. Ariel, tomo II, 1995.

ALBI IBAÑEZ, E. y RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J. *Tributación de los No Residentes en España*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Las Garantías Jurídicas del Contribuyente*. Crónica Tributaria 69. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

ALGUACIL MARÍ, P., GARCÍA PRATS, F.A., JUAN LOZANO, A.M., y PERIS GARCÍA, P. Jurisprudencia Derecho Internacional Tributario. *Devolución del exceso de retención*. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1994. Revista Española de Derecho Financiero, No.85, 1995.

ALGUACIL MARÍ, P., GARCÍA PRATS, F.A., JUAN LOZANO, A.M., y PERIS GARCÍA, P. Jurisprudencia Comunidad Europea. *Libre circulación de personas. Discriminación. Devolución del exceso de retenciones a personas parcialmente residentes*. Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 26 de octubre de 1995 (C-151/94). Revista Española de Derecho Financiero, No.90, 1996.

ALGUACIL MARÍ, P., GARCÍA PRATS, F.A., JUAN LOZANO, A.M., y PERIS GARCÍA, P. Comentario General de Jurisprudencia. *Discriminación fiscal. Obligación personal y obligación*

real. Deducción de la reserva para la vejez. Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94, GHEJ. Wielockx c. Inspectur der Directe Belastingen (Wielockx). Civitas. Revista Española de Derecho Financiero 88, octubre/diciembre. Madrid, 1994.

ALONSO GARCÍA E. *El Principio de Igualdad en el artículo 14 de la Constitución Española.* Revista Administración Pública No.100. Madrid, 1983.

ALONSO GARCÍA, R. *Tratado de Libre Comercio, Mercosur y Comunidad Europea. Solución de controversias e interpretación uniforme.* Mc Graw-Hill, Madrid, 1997.

ALONSO GARCÍA, R. *Derecho Comunitario. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea.* Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. 1994.

ALONSO GARCÍA, R. *La responsabilidad de los Estados miembros por infracción del Derecho Comunitario.* Fundación Universidad Empresa-Civitas, Madrid, 1997.

ALONSO GONZÁLEZ L.M. y PÉREZ HERRERO, L. *Normas de armonización fiscal europea,* Cedecs, Barcelona, 1997.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria.* Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales. Colección Monografías Jurídico-Fiscales. Madrid, 1993.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F., y VALERA TABUEÑA, F. *La Armonización Fiscal en la Unión Europea.* Cedecs, Barcelona, 1997.

ALVAREZ GARCÍA, S. y ARIZAGA JUNQUERA, Ma. C. *Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios*. Noticias Unión Europea, No.144, 1997.

ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M. *La Libre circulación de mercancías: La Unión Aduanera*. Tomo II. Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Civitas, Madrid, 1986. Dirigido por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. Y MUÑOZ MACHADO, S.

ALVAREZ LÓPEZ, M. Á. y CARBAJO VASCO, D. *El marco de las reformas tributarias internacionales*. Revista Praxis Fiscal 31 marzo 1995.

ALVAREZ RENDUELES, J.R. *Las Distorsiones Fiscales Internacionales*. Instituto de Estudios Fiscales. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

ALVARGONZÁLES FIGAREDO, M. *Restitución de los derechos de importación. Retroactividad. Comentario a la Sentencia del 9 de noviembre de 1989, en el Asunto 386/87, (Sociedad Bessin et Salson vs. Administración de Aduanas Francesa)*. Noticias CEE, No.72. 1991.

AMATUCCI, A. *Aspectos Fiscales del Acta Única Europea*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, marzo/abril, Madrid, 1989.

AMATUCCI, A. *Problemas de armonización del contencioso tributario en Europa*. Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena. Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

AMATUCCI, F. *Divieto di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinati nell'ambito dell'Unione Europea*. Diritto e Pratica Tributaria, Vol.LXVII 2/1996.

AMATUCCI, F. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Napoli, editore provv. CEDAM, Padova, 1998.

APARICIO PÉREZ, A. *Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*. Impuestos No.8, agosto, 1988.

APARICIO PÉREZ, A. *El Principio de Igualdad y Ordenamiento Tributario*. XI Jornadas de Estudio "El Principio de Igualdad en la Constitución Española". Volumen I. Ministerio de Justicia. Madrid, 1991.

APARICIO PÉREZ, A. *La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España*. Noticias Unión Europea No.132, 1996.

APARICIO PÉREZ, A. *La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad*. Noticias Unión Europea No.144, 1997.

ARDIZZONE, G. *Comunità Economica Europea (disciplina tributaria e valutaria)*. Enciclopedia Jurídica.

ARDIZZONE, G. *L'efficacia del principio di non discriminazione sancito nell'accordo GATT rispetto alle disposizioni di diritto interno successive*. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. Segunda Parte, No.3, XXXIV, 1975.

AREILZA, J.M. *El principio de subsidiariedad en la construcción de la Unión Europea*.
Revista Española de Derecho Constitucional, número 15/1995.

ARESPACOCCHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 2a. edición, Madrid,
1998.

ARIAS ABELLÁN, M. D. *El estatuto jurídico de responsable del tributo en el Derecho
español*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, 42/1984.

ARILLA BAS, F. *Método para la elaboración de tesis jurídicas de grado*. Editorial Kratos.
México, 1989.

ARIMANY LAMOGLIA, E. *Garantía constitucional y procedimiento económico-
administrativo*. Impuestos, editorial La Ley. Madrid, 1990.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES 1990. *Constitución y Normas
Tributarias*. Editorial Aranzadi, Pamplona 1990.

ATCHABAHIAN, A. *El Grupo Andino y su Enfoque de la Doble Tributación Internacional*.
Hacienda Pública Española 32. Instituto de Estudios Fiscales, 1975.

AVERY JONES, J.F. *Carry On Discriminating*. European Taxation, february 1996.
International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

BANACLOCHE PÉREZ, J. *Los principios constitucionales con trascendencia tributaria*.
Impuestos No.1, 1987.

BANACLOCHE PÉREZ, J. *Manual de Tributación*. La Ley, Madrid, 1997.

BAÑEGIL ESPINOSA, A. *La aplicación del Derecho Comunitario Europeo al deporte después de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el caso Bosman* (Sentencia 15 de diciembre de 1995). *Actualidad Jurídica Aranzadi*, número 228 de 11/1/1995.

BAPTISTA BURGOS, R. *Consideraciones sobre los ajustes en frontera*. Hacienda Pública Española, número 49. Madrid, 1977.

BARAU, A. *Algunos aspectos relativos a las relaciones entre el Derecho Comunitario y la Jurisprudencia constitucional de los Estados miembros*. *Noticias C.E.E.* 25/1987.

BARAV, A. *El contencioso sobre restitución de tributos nacionales recaudados en violación del Derecho Comunitario*. *Revista de Instituciones Europeas*, Volumen 16, No.3. Madrid, 1989.

BARENTS, R. *New developments in measures having equivalent effect*. *Common Market L. Review*, volumen 18, 1981.

BELLO JUDITH, H. y HOLMER ALAN, F. *U.S Trade Law and Policy Series No.21:GATT Dispute Settlement Agreement: Internationalization or Elimination of Section 301?* *Quarterly of the sech of International Law and Pache/American Bar Asosiation*. Summer 1990, volume 26, number 3.

BELLO JUDITH, H. y HOLMER ALAN, F. *U.S Trade Law and Policy Series No.16:Settling Disputes in the GATT: The Past, Present, and Future*. *Quarterly of the sech of International Law and Pache/American Bar Asociation*. Summer 1990, volume 24, number 2.

BENDA, E. *El Estado social de Derecho*. BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HEYDE. Manual de Derecho Constitucional. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons. Madrid, 1996.

BERLÍN, D. *Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario*. Noticias C.E.E. No.32/1987.

BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*. Volumen I, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BETTINGER BARRIOS, H. *Estudio Práctico de los Convenios de Doble Imposición*. Tomo I. Ediciones Fiscales ISEF, 8ª. Edición. México, 2000.

BISCARETTI DI RUFFIA, C. *El desarrollo en Italia de la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 22 de marzo de 1997, dirigida a facilitar el efectivo ejercicio de la libre prestación de servicios por parte de los abogados*. Traducido por Juan Martín Queralt. Noticias CEE 50/1989.

BOBBIO, N. Norma. Enciclopedia Einaudi, tomo IX. Torino, 1980.

Boletín Oficial del Estado de 28 de enero febrero de 1981.

Boletín Oficial del Estado de 9 de junio de 1987.

BORCHARD, Klaus-Dieter. *El ABC del Derecho Comunitario*. Documentación Europea, Bruselas, 1994.

BORCHARD, Klaus-Dieter. *La Unificación Europea. Nacimiento y desarrollo de la Unión Europea*. Comisión Europea, Dirección General X. Cuarta edición, Bruselas, 1995.

BORRAJO INIESTA, I. *Las Libertades de Establecimiento y de Servicios en el Tratado de Roma*. Capítulo XXII. Tratado de Derecho Comunitario. Tomo II. Civitas, Madrid, 1986.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A. *La Doble imposición: Problemas Jurídicos-Internacionales*. Madrid, 1974.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A. *Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados internacionales*. Estudios de doble imposición internacional. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

BORRELL FONTELLES, J. *Economía y fiscalidad en Europa*. Papeles de Economía Española No.41, 1989.

BORRERO MORO, C. J. *El principio de igualdad y la tributación ambiental. El impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Jurisprudencia Tributaria, número 7, julio 1997.

BORRERO MORO, C.J. *Los Principios Materiales de Justicia en el Ordenamiento Constitucional Español*. Revista Iberoamericana de Derecho Financiero y Tributario, número 1. Edersa, Madrid, 1996.

BOUZA VIDAL, N. *Modalidades de unificación y armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea*. Capítulo XIII, en Tratado de Derecho Comunitario, Volumen I. Civitas, 1980.

BUHLER, O. *El Derecho Internacional Tributario en el sistema del Derecho Internacional*. Traducción de Fernando Saínz de Bujanda. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 37/1960.

BUHLER, O. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Traducción castellana por CERVERA TORREJÓN, F. Madrid, 1968.

BURGIO, M. *Derecho Fiscal Europeo*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

BURGIO, M. *La armonización fiscal en la CEE. Balance y perspectivas*. Traducción castellana por PAREJO GAMIR, J.A. Revista de Economía Política número 75, enero-abril, Madrid, 1977.

BURGIO, M. *La armonización fiscal en la Comunidad Europea: problemas y perspectivas*. Papeles de Economía Española, No.41, 1989.

BURGIO, M. *Las Sanciones Tributarias en la experiencia Europea*. Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, número 4. Edersa, Madrid, 1997.

BURGIO, M. *Rassegna di Diritto Fiscale Europeo*. Diritto e Pratica Tributaria 1995.

CAAMAÑO ANIDO, M. Á. *El caso Rolling Stones o el defecto del Convenio hispano-holandés de doble imposición*. Crónica Tributaria, No.68/1993.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995*. La Ley-Actualidad. Madrid, 1996.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. Prólogo a la obra de CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*. Aranzadi, Pamplona, 1997.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso Futura Participations*. Quincena Fiscal 18, octubre. Aranzadi, España, 1998.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M., Y MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la C.E.E en materia tributaria, 1998-1*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, enero/mayo, número 251, 1999.

CABANELLAS, C. *Cláusula de Nación Más Favorecida*. Diccionario de Derecho Usual. Tomo I, editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962.

CAFARI PANICO, R. *Il principio di sussidiarietà e il ravvicinamento delle legislazioni nazionali*. Rivista di Diritto Europeo, No.1. Gennaio-Marzo, 1994.

CALAMANDREI, P. *De las buenas relaciones entre los Jueces y los Abogados*. Depalma Ediciones, Buenos Aires, 1990.

CALAMANDREI, P. *Elogio de los Jueces escrito por un Abogado*. Traducción de Santiago Sentis e Isaac J. Medina. Editorial Góngora. Madrid, 1936.

CALDERÓN CARRERO, J. M. *Algunas consecuencias jurídico-tributarias derivadas de la STJCE "Commerzbank": devolución de ingresos tributarios indebidos y no residentes*. Jurisprudencia Tributaria 1994-II.

CALDERÓN CARRERO, J. M. *Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: Análisis de su compatibilidad con los Convenios de Doble Imposición y con el ordenamiento comunitario*. Crónica Tributaria, número 76/1995.

CALDERÓN CARRERO, J. M. *La noción de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la luz de la última jurisprudencia de la Corte Comunitaria de Luxemburgo*. (Asuntos Deutsches Milch-Kontor, Lataire, Otto y Lancry). Noticias Unión Europea, No.141, 1996.

CALDERÓN CARRERO, J. M. *Reorganización societaria, ITP y AJD y principio de interdicción de la discriminación por razón de la nacionalidad: notas a la S.T.J.C.E. de 12 de abril de 1994 (Asunto Halliburton Services)*, Quincena Fiscal número 3/1996.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*. Aranzadi, 1997.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill, Madrid, 1997.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *La noción de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la luz de la última jurisprudencia de la Corte Comunitaria de Luxemburgo* (Asuntos Deutsches Milch-Kontor, Lataire, Otto y Lancry). Noticias Unión Europea, número 14, 1996.

CALDERÓN CARRERO, J.M. *Spanish Thin Capitalisation in Light of the Non-Discrimination Principle: its Compatibility with Double Tax Treaties and EC Law*. Intertax. International Tax Review, 8-9, september 1996. Kluwer/Luchterhand.

CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario*. Curso de Derecho Financiero. Parte General. *Capítulo XXI, Derecho Tributario de la Comunidad Europea*. Civitas, 1997.

CALLE SAINZ, R. *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

CALLE SAINZ, R. *El Modelo de Convenio de doble imposición internacional de la OCDE (1977) y el proceso de armonización fiscal en la CEE*. Hacienda Pública Española, No.54, 1978.

CAPELLI, F. *La libre circulación de mercancías en la CEE y la ley alemana sobre la pureza de la cerveza*. Noticias CEE 50/1989.

CARBAJO VASCO, D. *Fiscalidad directa y armonización comunitaria: enseñanzas del pasado y perspectivas de futuro*. Actualidad Tributaria, No.26/1991.

CARBAJO VASCO, D. *La armonización fiscal comunitaria en la imposición indirecta y sus consecuencias para España*. Noticias Unión Europea, No.125, 1995.

CARBAJO VASCO, D. *La armonización fiscal de la imposición directa en la Comunidad Económica Europea*. Cuadernos de Actualidad, Instituto de Estudios Fiscales, 5/1991.

CARBAJO VASCO, D. *Una nota sobre la armonización fiscal en la CEE y su incidencia en las potestades tributarias de las CCAA*. Revista Praxis Fiscal 3/1993.

CARBALLO BALVANERA, L. *El Principio Constitucional de Justicia Fiscal*. AA.VV. Principios Tributarios Constitucionales. Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México). 1989.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. *No residentes: rentas libres de tributación*. Impuestos, Tomo I, 1993.

CARPIO GARCÍA, M. *La armonización de los gastos públicos en la comunidad europea: exigencias para el gasto público español*. Presupuesto y Gasto Público, número 3. Madrid, 1991.

CARRASCO CANALS, C. *Derecho Administrativo, derechos fundamentales y libertades públicas*. Introducción a los Derechos Fundamentales, volumen I. Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica de Publicaciones. Madrid, 1988.

CARRETERO LESTON, J.L. *La imposición francesa sobre vehículos automóviles y el artículo 95 del Tratado en la CEE*. Noticias CEE 55-56/1989.

CARRIÓ, G. *Principios jurídicos y positivismo jurídico*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1970.

Carta de las Naciones Unidas y Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Publicado por el Departamento de Información Pública de las Naciones Unidas, Nueva York, 1994.

CASADO OLLERO, G. *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*. Revista Española de Derecho Financiero 38 abril-junio, 1983.

CASADO OLLERO, G. *Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: Elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No.203, 1989.

CASADO OLLERO, G. *Deducciones y reembolsos en el IVA adoptado por la CEE*. Crónica Tributaria No.32/1980.

CASADO OLLERO, G. *Disposiciones preliminares. Ámbito de aplicación y territorialidad*. Noticias C.E.E., No.67/68, agosto/septiembre de 1990.

CASADO OLLERO, G. *El artículo 95 del Tratado CEE y la diferenciación de los tipos de gravamen en el IVA*. Revista de Instituciones Europeas, número 2, Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1987.

CASADO OLLERO, G. *El IVA en los negocios internacionales*. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, número 20, 1996.

CASADO OLLERO, G. *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I y II)*, Civitas Revista Española de Derecho Financiero, No.32 y 34/1981 y 1982.

CASADO OLLERO, G. *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Granada, España, 1981.

CASADO OLLERO, G. *El tributo como instituto jurídico*. Análisis estructural del presupuesto del tributo. Proyecto docente de Derecho Financiero y Tributario.

CASADO OLLERO, G.- *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE*. Hacienda Pública Española, número 96. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

CASADO OLLERO, G. *La Aplicación Judicial de las Disposiciones Fiscales del Tratado*. AA.VV.- El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D.J. Liñán Nogueras, Civitas, Madrid, 1993.

CASADO OLLERO, G. *La armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido: balance y perspectivas*. Revista Papeles de Economía Española, No.41 (Integración en la C.E.E. y Política Económica de los 90), 1989.

CASADO OLLERO, G. *La Colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco*. Hacienda Pública Española No.68. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

CASADO OLLERO, G. *La supresión de las fronteras fiscales en la C.E.E. y el futuro de la armonización del I.V.A.* Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario. Revista Española de Derecho Financiero No.50, 1986.

CASADO OLLERO, G. *Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual*. Revista Española de Derecho Financiero 59/1989.

CASADO OLLERO, G. *Los Fines No Fiscales de los Tributos*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública XLI/213 mayo/junio. Madrid, 1991.

CASADO OLLERO, G. *Ordenamiento comunitario europeo y ordenamiento tributario interno*. Grandes Temas del Derecho Tributario. Obra en homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, y Alfonso Cortina Gutiérrez. Unidad Editorial/Universidad Autónoma de Guadalajara. México, 1995.

CASADO OLLERO, G. Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1993.

CASADO OLLERO, G. *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario*, presentado al Concurso-Oposición para la provisión de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada. Granada, 1986.

CASADO OLLERO, G. *Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario*. Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena. Universidad del País Vasco. Bilbao, 1993.

CASADO OLLERO, G. *Armonización Fiscal*. Enciclopedia Jurídica Básica, Tomo I. Civitas, Madrid, 1995.

CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C.; y SIMÓN ACOSTA, E. *Cuestiones Tributarias Prácticas*. 2a. edición, La Ley. Madrid, 1990.

CASTÁN TOBEÑAS, J. *Los Derechos del Hombre*. Editorial Reus, 4ta. edición. Madrid, 1992.

CATALANO SCARPA. *Compatibilità con l' art. 95 del Trattato della tassazione differenzia di prodotti analoghi*. Rivista Diritto Civile, 1981.

CAVESTANY MANZANEDO, M.A. *El treaty shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992*. Impuestos, tomo II/1993.

CAYÓN GALIARDO, A. *Las Disposiciones Financieras de los Tratados de las Comunidades Europeas*. Capítulo XVII, tomo II. Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Civitas, Madrid, 1986. Dirigido por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. Y MUÑOZ MACHADO, S.

CAYÓN GALIARDO, A. Presentación a la obra de Lomba Blasco, P., y Pozuelo Antón, F. *Práctica Fiscal Internacional*. Asesoría Ruisenores, S.C., Zaragoza, 1996.

CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R., y DE LA HUCHA CELADOR, F. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

CAZORLA PRIETO, L.Ma. *Lecciones del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993.

CENTRO DE ESTUDIOS CONSTITUCIONALES. *Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Edición preparada por Germán Gómez Orfanel. Madrid, 1996.

CENTRO DE ESTUDIOS CONSTITUCIONALES. *Las Constituciones de Iberoamérica*. Edición preparada por Luis López Guerra y Luis Aguilar. Madrid, 1992.

CNOSSEN, S. *Concepción Teórica de la Integración Económica y la Armonización Fiscal*. Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica. Conferencia Técnica del C.I.A.T. Benalmádena, 1992. Instituto de Estudios Fiscales.

Comentario del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta. AA.VV. Convenios Fiscales Internacionales. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. *XXVII Informe General sobre la actividades las Comunidades Europeas*, 1993.

COMISIÓN EUROPEA. *Libro verde sobre innovación*, en Boletín Unión Europea.

COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL. *Informe sobre la fiscalidad directa e indirecta*, Bruselas, 20-21 de diciembre de 1995.

COMMENTARY ON ARTICLE 24 CONCERNING NON-DISCRIMINATION. *Model Tax Convention on income and on capital*. Report of the Committee on fiscal affairs OECD-OCDE, september 1992.

CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C. *La tutela penal de la igualdad: discriminación de la discriminación en el nuevo Código Penal*. Actualidad Jurídica Aranzadi No.241. 1996

CONSTANTINESCO L.J. *La problemática tributaria de la Comunidad Económica Europea*. Hacienda Pública Española, 57/1970.

Constitución de los Estados Unidos de América, aprobada por la Convención el 17 de septiembre de 1787.

Convención de Viena sobre el derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales. Compilación de Tratados Tributarios, tomo I. Dofiscal Editores, México, 1994.

Convención Modelo de las Naciones Unidas Sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en desarrollo. Naciones Unidas, Nueva York, 1980.

Convenio 90/436/CEE, de 20 de septiembre de 1990.

CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. *La Libertad de Movimiento de Factores Productivos en la Unión Europea. Los Principios de Libre Establecimiento y No Discriminación*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5. Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2000.

COSCIANI, C. *Reforma tributaria para América Latina. Problemas de política fiscal*. Organización de Estados Americanos, Washington, 1964.

CRUZ AMORÓS, M. *La Política de Armonización en la C.E.E. Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica*. Conferencia Técnica del CIAT, Benalmádena 1992. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CRUZ MIRAMONTES, R. *El Capítulo XIX del Tratado trilateral de Libre Comercio*. AA.VV. Prácticas Desleales del Comercio Internacional. UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1995.

CRUZ MIRAMONTES, R. *EL TLC: Controversias, soluciones y otros temas conexos*. McGraw-Hill, México, 1997.

CUBERO TRUYO, A.M. *Consecuencias de la Europa comunitaria en la tributación de los no residentes*. Noticias CEE 95/1995.

CUBERO TRUYO, A.M. *Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia. Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de*

marzo de 1995. Asunto C-279/93. Finanzamt Koln-Altstadt/Roland Schumacker, en CISS-UE, n.137, junio 1996.

CUBERO TRUYO, A.M. *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

CUBILES SANCHEZ-POBRE, P. *Repercusiones fiscales de la libertad de circulación en Derecho Comunitario*. Revista Española de Derecho Financiero, No.42, 1996.

CHALMERS, D. *Repackaging the internal Market-The ramification of the Keck judgement*. European Review, 1994.

CHECA GONZÁLEZ, C. *La Revisión de Oficio de los Actos Tributarios: Nulidad y Anulabilidad*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 1. Aranzadi, 1996.

CHICO DE LA CÁMARA, P. *Introducción*. Tratado de Amsterdam. Aranzadi, Pamplona, 1999.

CHUECA SANCHO, Á. G. *Los principios generales del derecho en el ordenamiento comunitario*. Revista de Instituciones Europeas. 1983.

DAILLIER, P. *La jurisprudencia Aduanera del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1958-1975)*, en Hacienda Pública Española, número 42, 1996.

DANIELE, L. *Il divieto di discriminazione fiscale nella giurisprudenza comunitaria (1980-1987)*. Foro Italiano, parte IV-V, 1989.

DE ARESPACOHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional*. Segunda edición, Marcial Pons, Madrid, 1998.

DE FARAMIÑAN GILBERT, J. M. *El Control de la legalidad comunitaria: el recurso de nulidad y el recurso por omisión*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

DE FRUTOS GÓMEZ, J.M. *Disposiciones Fiscales Nacionales y el artículo 95 del Tratado CEE*. Revista Instituciones Europeas, número 2. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L. *El IVA y la neutralidad exterior*. XVII Semana de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1969.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L. *Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad*. XXXVI Semana de Estudios Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

DE LA GARZA, S.F. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A., décima séptima edición. México, 1992.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *Algunas consideraciones sobre la aplicación de la equidad en el Derecho Tributario*. Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de mayo de 1986. Impuestos. Tomo I, 1987.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *La Armonización de la Imposición Indirecta*. AA.VV. Sistema Fiscal Español y Armonización Indirecta. Coordinado por P. Yebra Martul-Ortega, Marcial Pons, Madrid, 1996.

DE LA PEÑA VELASCO, G. y CASADO OLLERO, G. *El régimen jurídico de intercambio de información tributaria*. Estudios sobre el CDI España-EE.UU. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

DE LAMADRID MALPICA, L. *¿Qué es el GATT?* Editorial Grijalbo, México, 1979.

DE MITA, E. *Capo XXVIII Diritto Tributario Interno E Norma Comunitaria. Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente*. Giuffrè, Milano, 1995, 3a. Edición.

DE TOCQUEVILLE, A. *La Democracia en América, II*. Edición crítica, Aguilar, Madrid, 1989.

DELGADO GARCÍA, A. M. *Los principios de efecto directo y de responsabilidad de los Estados miembros de la Unión Europea en materia tributaria*. Crónica Tributaria, No.72, 1994.

DERECHO COMPARADO. *Non-discrimination rules in the international taxation. 1993, Florence Congress*. International Fiscal Association (I.F.A.) Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LXXVIIIb.

Derecho Fiscal y Cooperación Transfronteriza entre Empresas, Docs.1-2/1991, Luxemburgo, 1991.

DI PIETRO, A. Prólogo a la obra de LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. McGraw Hill, Madrid, 1995.

DÍAZ MIER, M. *Del GATT a la Organización Mundial de Comercio*, editorial Síntesis Economía, Serie Actualidad, Madrid, 1996.

DICCIONARIO Básico Jurídico. Comares, Granada. 1994.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Real Academia Española, vigésima primera edición, tomos I y II. Espasa Calpe, 1992.

Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990.

DOCAVO ALBERTI, L. *Jurisprudencia Tributaria* del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. La Ley, Madrid, 1991.

DOCAVO ALBERTI, L. *La armonización de la tributación de los no residentes en la Unión Europea*. Comentario a la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993. Impuestos 2, Madrid, 1995.

DOCAVO ALBERTI, L. *Principio de primacía y efecto directo del Derecho comunitario: inaplicación por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera). Comparación jurisprudencial*. Impuestos, No.4, 1994.

DOCAVO ALBERTI, L. *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de diciembre de 1995 (asunto C-16/95)*. Impuestos 20/1996.

DROIT FISCAL No. 50. *Taxes Parafiscales*. 11 décembre 1996.

DUQUE DOMÍNGUEZ, J.F. *Caracterización institucional del MERCOSUR: finalidades y estructuras al servicio de una comunidad económica, jurídica y cultural*. AA.VV. MERCOSUR y la UNIÓN EUROPEA: Dos modelos de integración económica. Coordinador: Luis Antonio Velasco San Pedro. Lex Nova, Valladolid, 1998.

EASSON, A.J. *The Prohibition Against Discriminatory and Protective Taxation. European Community Law Series*. Taxation in the European Community, The Athlone Press, London.

ERDÖS, G. *Taxation Non resident Corporations*. European Taxation, July 1992. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

ESCOBAR LASALA, J. J. *Monopolio fiscal y circulación intracomunitaria de labores de tabaco*. Revista Praxis Fiscal 1993/3.

ESCOBAR LASALA, J.J. *Accisa sobre la cerveza. Reembolso a la exportación. Compensación a la importación*. Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 1991 (C-153/89). Noticias C.E.E. No.88, 1992.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Civitas, Madrid, 1988.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. *Principio de Igualdad y Deber de Contribuir en la Jurisdicción Constitucional*. XI Jornadas de Estudio "El Principio de Igualdad en la Constitución Española". Volumen I. Ministerio de Justicia. Madrid, 1991.

Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Departamento de Información Pública de las Naciones Unidas, Nueva York, reimpresión marzo de 1994.

ESTEVE GONZÁLEZ, L. *Fundamento y ejercicio de la conditio indebiti en Derecho Comunitario*. La Ley. Comunidades Europeas, No.83, 1993.

ESTEVE, M.L. *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*, Tirant lo blanch, Valencia, 1996.

ESTEVEZ ABELEIRA, T. *La Unión Europea y la Administración Única*. Noticias Unión Europea, No.135, 1996.

EVANS MÁRQUEZ, R. *Armonización Tributaria en el marco de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena*. Tributum, revista venezolana de ciencias tributarias, núm.2, diciembre, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R. *Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico*. AA.VV. Grandes Temas del Derecho Tributario. Obra homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez. Unidad Editorial/Universidad de Guadalajara. México, 1995.

FALCÓN Y TELLA, R. *Convenio de Doble Imposición*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I y II. Civitas, Madrid, 1995.

FALCÓN Y TELLA, R. *El despacho de mercancías en los locales del importados y las exacciones de efecto equivalente*. Impuestos II/1989.

FALCÓN Y TELLA, R. *El IVA en la Jurisprudencia Comunitaria*. Revista Española de Derecho Financiero 50/1986.

FALCÓN Y TELLA, R. *El Tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran*. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, número 20. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo. Facultad de Derecho. Servicio de Publicaciones. 1996.

FALCÓN Y TELLA, R. *Fiscalidad Europea*. Quincena Fiscal 16/1995.

FALCÓN Y TELLA, R.- *Introducción al Derecho y Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Civitas, Madrid, 1988.

FALCÓN Y TELLA, R.- *La Armonización Fiscal en la Jurisprudencia*. El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirección G. C. Rodríguez Iglesias y D.J. Liñán Nogueras. Civitas, Madrid, 1993.

FALCÓN Y TELLA, R. *La eficacia de las Directivas de armonización fiscal en la jurisprudencia*. Noticias CEE 12/1986.

FALCÓN Y TELLA, R. *La ejecución de las directivas de armonización fiscal a través de la ley anual de presupuestos: fundamento y límites de esta técnica*. Impuestos, 1981-I.

FALCÓN Y TELLA, R. *La legitimidad de los Tribunales Económicos Administrativos para plantear cuestión prejudicial*. Impuestos, No.22, volumen II, 1987.

FALCÓN Y TELLA, R. *La libertad de establecimiento secundario y el 'avoir fiscal' en el Impuesto sobre Sociedades: notas a la sentencia de 28 de enero de 1986*. Revista de Instituciones Europeas, volumen 13, No.2, 1986.

FALCÓN Y TELLA, R. *La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario*. Impuestos 17, Madrid, 1993.

FALCÓN Y TELLA, R. *La protección jurídica del contribuyente ante eventuales violaciones del Derecho Comunitario*. Impuestos, volumen II, 1987.

FALCÓN Y TELLA, R. *La residencia habitual y el ordenamiento comunitario*. Impuestos 10/1992.

FALCÓN Y TELLA, R. *Los transportes y el IVA: lugar de la realización del hecho imponible*. S.T.J.C.E. de 13 de marzo de 1990. Impuestos, No.22, volumen II, 1987.

FALCÓN Y TELLA, R. S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995. *Schumacker*. Asunto 279/93. Rec. Quincena Fiscal, No.4, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R. *Tributo interno discriminatorio*. Enciclopedia Jurídica Básica, tomo IV. Civitas, Madrid, 1995.

FALCÓN Y TELLA, R. *Un peculiar modo de cumplir las sentencias: el derecho a la devolución del Arbitrio sobre la Producción y la Importación en Ceuta y Melilla*. Editorial Quincena Fiscal No.20, noviembre 1996.

FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1990.

FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Ayudas Otorgadas por los Estados*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I. Editorial Civitas, Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Libre Circulación de Mercancías*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen III. Editorial Civitas, Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ FARRÁES, G. *El control por la Comunidad Económica Europea de las subvenciones y ayudas financieras estatales*. Revista Presupuesto y Gasto Público, Madrid, 12/1982.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. *Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva*. Noticias Unión Europea, No.143, 1996.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. *La Hacienda Local en un Estado Federal (Un Estudio de Derecho Comparado)*. Edición Marcial Pons y Generalitat de Catalunya, Escola D Administració Pública de Catalunya. Madrid, 1994.

FERNÁNDEZ MARCOS, L. *El Principio de No Discriminación por razón de sexo y los trabajos prohibidos a la mujer en la Legislación de Seguridad e Higiene*. XI Jornadas de Estudio "El Principio de Igualdad en la Constitución Española". Volumen I. Ministerio de Justicia. Madrid, 1991.

FERREIRO LAPATZA, J.J. *El objeto del tributo*. Revista Española de Derecho Financiero, No.10/1976.

FERREIRO LAPATZA, J.J. *Ensayos Sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1998.

FORNER i DELAYGUA, J.J. *La cláusula de la nación más favorecida*. Civitas, Madrid, 1988.

FOROUGE, G. *Derecho Financiero Volumen I*. Editorial Depalma, 3ra. edición. Buenos Aires, 1986.

GALIANA MORENO, J.M. *Libre Circulación de Trabajadores*. Enciclopedia Jurídica Básica. Volumen III, Civitas, Madrid, 1995.

GARBERÍ LLOBREGAT, J. *Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria*. Poder Judicial 19 2a. época septiembre. Consejo General del Poder Judicial. Madrid, 1990.

GARCÍA AÑOVEROS, J. *Aspectos constitucionales del Derecho a la prueba en el ámbito tributario. Estudios Sobre la Constitución Española. Homenaje al Dr. Eduardo García de Enterría*. Editorial Civitas, volumen V Economía y Hacienda. Madrid, 1991.

GARCÍA BASEIRO, G. *La fiscalidad en la Unión Europea*. Impuestos, No.3, 1997.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *La responsabilidad de la Administración español por daños causados por infracción del Derechos Comunitario*. Gaceta Jurídica de la CEE, No.62, 1989.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Las competencias y el funcionamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estudio analítico de los recursos. Capítulo XVI. Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Volumen I*. Civitas, Madrid. 1986. Dirigido por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y MUÑOZ MACHADO, S.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; TIZZANO, A., y ALONSO GARCÍA, R. *Código de la Unión Europea*. Civitas, Madrid, 1996.

GARCÍA FRÍAS, A. *El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán*. Revista de Información Fiscal, número 3/1994.

GARCÍA FRÍAS, Á. *La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.* Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No.242, 1996.

GARCÍA MONCÓ, A.M. *La Libre Circulación de Capitales en la Unión Europea: Problemas Tributarios*. Civitas, Madrid, 1999.

GARCÍA NOVOA, C. *Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español*. Noticias Unión Europea, No.115-116, 1994.

GARCÍA PRATS F. A. *El Establecimiento Permanente. Capítulo V El Principio de no discriminación*. Tecnos, 1992.

GARCÍA PRATS, F. A. *Reflexiones en torno al establecimiento permanente ante la actualización del Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas*. Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, número 1. Edersa, Madrid, 1996.

GARCÍA PRATS, F.A. *imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998.

GARCÍA VILLAREJO, A. *Los Retos Fundamentales de la Integración Económica. La experiencia europea*. AA.VV. MERCOSUR y la UNIÓN EUROPEA: Dos modelos de integración económica. Coordinador: Luis Antonio Velasco San Pedro. Lex Nova, Valladolid, 1998.

GARCÍA-VALDECASAS FERNÁNDEZ, R. *El acquis comunitario*. Noticias C.E.E., No.12,1986.

GARCÍA-VALDECASAS Y FERNÁNDEZ, R. *El Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*. A.A.V.V. El Derecho Comunitario Europeo y su Aplicación Judicial. Civitas, Madrid, 1993.

GARRORENA MORALES, A. *El Estado Español como Estado Social y Democrático de Derecho*. Tecnos, Madrid, 1984.

GARZÓN CLARIANA, G. *Las Fuentes del Derecho Comunitario*. AA.VV.- El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirección G. Carlos Rodríguez Iglesias y D.J. Liñán Noguerras. Civitas, Madrid, 1993.

GENERAL REPORTS ON THE TAX INCIDENCES OF THE FOUR FREEDOMS IN THE EC Treaty. *Non Discrimination Tax Seminar*. Università degli Study di Bergamo, 27-28 Marzo, 1998.

GIL IBAÑEZ, J.L. *La armonización de los impuestos especiales*. Noticias Unión Europea, No.113, 1994.

GIRBAU PEDRAGOSA, R. *Ley española y primacía comunitaria. Sobre la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1992*. Impuestos, volumen I, 1993.

GIRÓN LARRUECA, J.A. *Condicionamientos y características de la armonización de legislaciones en la Comunidad Europea*. Noticias C.E.E. No.103-104. 1993.

GIULIANI FONROUGE, C. M. *Derecho Financiero*, Volumen I, 3ra. edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986.

GIULIANI FONROUGE, C. M. *La discriminación del poder tributario en la reforma constitucional de Brasil*. Suplemento diario de la Revista Jurídica Argentina "La Ley". Tomo 123 julio, agosto y septiembre. Brasil, 1966.

GOERGEM, R. *La Armonización de la Imposición Directa y sus Implicaciones Administrativas*. AA.VV. Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica. Conferencia Técnica del C.I.A.T. Benalmádena. Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

GOIZUETA, J. *El Código de Aduanas comunitario*. Impuestos, No.17, 1992.

GÓMEZ CASTANEDA, J. *La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea*. Crónica Tributaria 62/1992.

GÓMEZ JIMÉNEZ, I. L. *Un análisis sobre el lugar de realización del hecho imponible en el I.V.A.* Crónica Tributaria 70/1994.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 2. Aranzadi, 1996.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 2. Aranzadi, 1996.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. *El Principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978. Principios Tributarios Constitucionales*. AA.VV. Co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México).

GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Reflexiones en torno a los Principios de Capacidad contributiva e Igualdad*. XI Jornadas de Estudio "El Principio de Igualdad en la Constitución Española". Volumen I. Ministerio de Justicia. Madrid, 1991.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. *Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana*. Noticias Unión Europea, número 144, 1997.

GONZÁLEZ POVEDA, V. *Los principios básicos de la fiscalidad internacional. Tributación de no residentes*. 2a. edición. La Ley. Madrid, 1993.

GONZÁLEZ POVEDA, V. *Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la Doble Imposición en Renta y Patrimonio*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 225-226/1993.

GONZÁLEZ RIVAS, J.J. *Estudio de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de cuestiones prejudiciales*. Noticias Unión Europea, No.125, 1995.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. *El Principio de igualdad y la Determinación de las Bases imponibles*. XI Jornadas de Estudio "El Principio de Igualdad en la Constitución Española". Volumen I. Ministerio de Justicia. Madrid, 1991.

GOZI, S. *Prime riflessioni sul Trattato di Amsterdam: lucied ombre sul futuro dell'Unione*. Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, numero 5. Giuffré editore, 1997.

GUARDIOLA SACARREA, E. *La Prohibición de exacciones de efecto equivalente al Arancel en el Tratado de Roma. Consecuencias para España*. Noticias CEE 20/1986.

GUERRERO, L. Revista Española de Derecho Financiero, No.20, 1978.

GUERVÓS MAÍLLO, M.A y ALFONSO GALÁN, R. Ma. *Evolución y Resultados del proceso de Armonización Fiscal Comunitaria*. Tributum, revista venezolana de ciencias tributarias, número 2, diciembre, 1996.

GUTIÉRREZ DE PABLO, G. *Diversos aspectos de fiscalidad internacional. La imposición y la libre circulación de capitales. Los paraísos fiscales*. Técnica Tributaria, No.21, 1993.

GUTIÉRREZ DE PABLO, G. *Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales*. Análisis de algunas medidas de prevención. Impuestos, No.10, 1993.

HALLER, U. *La Libre Circulación de Mercancías en el Mercado Único*. Comisión de las Comunidades Europeas. División de Publicaciones. Bruselas, 1993.

HAMAEEKERS, H. *The EC on the Brink of Full Corporate Tax Harmonization?* European Taxation april/may 1992. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

HAMAEEKERS, H. *Precios de Transferencia Historia, Evolución y Perspectivas*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 3/99. Los Precios de Transferencia (I). Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1998.

HAURIOU, A. *Derecho Constitucional e Instituciones Políticas*. Ediciones Ariel, Barcelona, 1971.

HERNÁNDEZ GIL, A. *La Unificación Jurídica Europea*. Noticias Unión Europea, No.71, 1990.

HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, M.P. *Mecanismos de tutela de los intereses difusos y colectivos*. Universidad Nacional Autónoma de México, 1997.

HERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ DEL VALLE, I. *El Principio de no discriminación y las restricciones cuantitativas a la importación. (Comentario a la S.T.J.C.E. de 13 de noviembre de 1986, asuntos 80 y 195/85)*, en Noticias 34/1987.

HERNÁNDEZ-VELA, E. *Diccionario de Política Internacional*. Quinta Edición. Editorial Porrúa, México, 1999.

HERRERA MOLINA, P. M. *El Principio de Igualdad Financiera y Tributaria en la Jurisprudencia Constitucional*. XI Jornadas de Estudio "El Principio de Igualdad en la Constitución Española". Volumen I. Ministerio de Justicia. Madrid, 1991.

HERRERA MOLINA, P. M. *La discriminación inversa en el Derecho Comunitario (Apunte sobre la S.T.J.C.E. de 24 de octubre de 1996)*. Impuestos 10/1997.

HERRERA MOLINA, P. M. *La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA*. Comentario a la S.T.J.C.E. de 5 de diciembre de 1996. Impuestos, No.5, 1995.

HERRERA MOLINA, P. M. *Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)*. Quincena Fiscal, número 13, julio 1996.

HERRERA MOLINA, P. M. *Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria*. (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 9 de marzo de 1995). Impuestos 20/1995.

HERRERA MOLINA, P. M. *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos*. Impuestos No.14/1996.

HERRERA MOLINA, P.M. *La discriminación inversa en el Derecho Comunitario*. Impuestos 10/1997.

HERRERO DE LA ESCOSURA, P. *El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo y Marcial Pons, 1996.

HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M. *Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE*. Revista de Derecho

Comunitario Europeo. Volumen I, número 2, julio/septiembre, 1997. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5. Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.

IBAÑEZ GARCÍA, I. *El control de la aplicación de las Directivas en España. Aportación a una controversia*. Noticias C.E.E., No.109, 1994.

Informe Neumark, documentación económica, núm. 53/1965.

Informe sobre las Perspectivas de Convergencia de los Sistemas Fiscales en la Comunidad, suplemento 1/1980, Luxemburgo, 1983.

Instituciones y Textos Europeos. Taurus ediciones, Madrid, 1960.

INTERNATIONAL TAX GLOSSARY. International Bureau of Fiscal Documentation. Second Edition, Amsterdam, 1992.

Intervenciones Estatales en la Economía de Mercado. Consejo asesor del Ministerio Federal de Economía de la República Federal de Alemania. Universidad de Alcalá de Henares y Ediciones ESIC, Madrid, 1979.

INVENTORY OF NATIONAL INCOME TAX PROVISIONS THAT MAY VIOLATE THE EU NON DISCRIMINATION PRINCIPLE. *Non Discrimination Tax Seminar*. Università degli Study di Bergamo, 27-28 Marzo, 1998.

IZARRA FERNÁNDEZ, R. *La falta de reconocimiento por los Tribunales españoles del efecto directo predeterminado de las Directivas comunitarias en materia fiscal: una visión diacrónica. (Comentarios a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de septiembre de 1992)*. Crónica Tributaria , No.67, 1993.

J.M.TERRA, B. and J. WATTEL, P. *Chapter 2, Taxes in the EC Treaty Harmonization Bases*. European Tax Law 29, second edition 1997.

J.M.TERRA, B. and J. WATTEL, P. *Impact of General Community Law on National Tax Law*. European Tax Law 29, second edition 1997.

JAN OSMAŃCZYK, E. *Enciclopedia Mundial de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas*. Fondo de Cultura Económica, México, 1976.

JOLIET, R. *La libre circulación de mercancías; la sentencia Keck y Mithouard y las nuevas orientaciones de la jurisprudencia*. Gaceta Jurídica de la CE. Serie D-23, abril, 1995.

JORGE REIG, E. *El MERCOSUR*. Armonización en general y en particular en la imposición directa. Aspectos institucionales de implementación necesaria. Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, número 1. Editoriales de Derecho reunidas S.A., Madrid, 1996.

KERFS, P. *Taxation of Permanent Establishment in Conflict with Non-discrimination Provisions in Tax Treaties*. European Taxation april 1994. International Bureau of Fiscal Documentation.

KLAUS-DIETER, B. *La Unificación Europea*. Nacimiento y Desarrollo de la Unión Europea. Euroinfo, Luxemburgo, 1995.

KOK, C. *German Road Tax Found Discriminatory. Decision of the European Court of Justice of 19 may 1992*. European Taxation october 1992. International Bureau of Fiscal Documentation.

LACAN, M. *La Libre Circulación de Capitales: Problemas Administrativos. Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica*. Conferencia Técnica del C.I.A.T. Benalmádena, 1992. Instituto de Estudios Fiscales.

LAFUENTE SÁNCHEZ, R. *Práctica de la Comisión CE en materia de ayudas de Estado: criterios y principios de aplicación*. Noticias Unión Europea, No.123, 1995.

LAMOCA PÉREZ, C. *Infracciones correlativas de los socios de sociedades en transparencia fiscal*. Carta Tributaria 241/1996.

LARENZ, K. *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Ariel, Madrid, 1994.

LARRAZ ESCOBAR, J. A. *La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedad y la normativa comunitaria*. Noticias Unión Europea, No.145, 1997.

Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.

LASARTE, J; RAMÍREZ, S; AGUALLO, A. *Jurisprudencia constitucional en materia financiera y tributaria.* Tecnos, Madrid, 1991.

LAURE, M. *Armonización de la política fiscal española con la de la CEE.* Papeles de Economía Española, No.41, 1989.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E. *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria.* Principios Tributarios Constitucionales. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domesq. 1989.

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Código Tributario. Aranzadi, 1998.

Ley 230/1993, de 28 de diciembre, General Tributaria. Código Tributario. Aranzadi, 1998.

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Código Tributario. Aranzadi, 1998.

LIROLA DELGADO, Ma. I. *La transposición y aplicación de las Directivas comunitarias por los Estados miembros: tendencias actuales y evolución de la jurisprudencia del TJCE.* Gaceta Jurídica de la CEE, No.136, 1994.

LÓPEZ BERENGUER, J. *El Nuevo I.R.P.F. y El Nuevo Impuesto Sobre los No Residentes.* Dykinson, Madrid, 1999.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. *Cuestión prejudicial comunitaria y procedimiento económico-administrativo*. Noticias Unión Europea, No.120, 1995.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. *El Poder Tributario de las Comunidades Europeas*. Revista Española de Derecho Financiero 82, abril/junio. Civitas, Madrid, 1994.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. McGraw-Hill, Madrid, 1995.

LÓPEZ GUERRA, L. Introducción. *Las Constituciones Europeas en su momento actual. Las Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1996.

LÓPEZ RODÓ, L. *El Principio de Igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Revista de Administración Pública, volumen I, No.100-102, enero/diciembre, Madrid.

LOUIS, J. V. *Aspectos Jurídicos de la realización de la unión económica y monetaria*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

LOUIS, J. V. *Los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Revista de Instituciones Europeas, No.1, 1983.

LOZANO SERRANO, C. *La actividad inspectora y los principios constitucionales*. Impuestos, La Ley. Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C. *Prólogo a la obra de GARCÍA PRATS, F.A. Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998.

LUCAS VERDÚ, P. *La lucha por el Estado de Derecho*. Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia. Bolonia, 1975.

LUEIRO LORES, M. *El principio de equidad en el Derecho Tributario*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No.189 y 192/1987 y No.210/1990.

LYONS, T. *Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice*. British Tax Review, 1994.

LYONS, T. *Discrimination on grounds of nationality. Finanzamt Köln-Altstadt v. Shumacker*. British Tax Review, 1995.

MAESTRE CASAS, P. *Mercado Único Bancario y normas españolas de adaptación*. Eurolex, Centro de Estudios Superiores Sociales y Jurídicos Ramón Carande. Madrid, 1992.

MAGAÑA, A. *La armonización fiscal en Centroamérica: una cuestión pendiente*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No.212, 1991.

MAIHOFER, W. *Principios de una democracia en libertad*. BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HEYDE. Manual de Derecho Constitucional. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons. Madrid, 1996.

MANCINI, G.F. *La circulación de los trabajadores por cuenta ajena en la jurisprudencia comunitaria*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del

Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

MANCINI, G.F. *Los principios deducibles del Ordenamiento Comunitario en relación a los sistemas sancionadores de los Estados miembros*, en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, n.4/1997.

MANGAS MARTÍN, A. *Aspectos jurídicos institucionales de la Unión Europea*. Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

MANGAS MARTÍN, A. *Cuestión Prejudicial* (Derecho Comunitario) Enciclopedia Jurídica Básica, volumen II. Editorial Civitas, Madrid, 1995.

MANGAS MARTÍN, A. *Relaciones entre el Derecho Comunitario y el Derecho Interno de los Estados miembros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia*. AA.VV.- El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirección G. C. Rodríguez Iglesias y D.J. Liñán Nogueras. Civitas, Madrid, 1993.

MANGAS MARTÍN, A. *Tratado de la Unión Europea y Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas*. Gaceta Jurídica de la C.E.E. Serie L, 1993.

MANGAS MARTÍN, A. *Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Enciclopedia Jurídica Básica. Editorial Civitas, Madrid, 1995.

MANGIONE, G. *Apuntes sulla nozione di tributo: del sistema tributario italiano al sistema tributario "Italo-comunitario"*. Giustizia Civile, 1976-II.

MARESCA, M. *La rilevanza del Mercato unico europeo rispetto alla interpretazione dell' art.95 del Trattado*. Diritto e Pratica Tributaria 4/1989.

MARESCA, M. *La ripetizione delle tasse d'effetto equivalente secondo una pronuncia francese*. Diritto e Pratica Tributaria, parte II, 1984.

MARINO, G. *Non-discriminazione tra cittadinanza e residenza nel Tratto di Roma: il caso Commerzbank AG*. Diritto e Pratica Tributaria II, 1994.

MAROTO SÁEZ, A. *Entidades no residentes en España y rendimientos obtenidos por no residentes*. Impuestos, núm. 23/1994.

MARTÍN DELGADO, J. M. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978*. Hacienda Pública Española, No.60/1979.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. *Tasas y Precios públicos en el Derecho Español*. Marcial Pons, 1995.

MARTÍN HERNANZ, J.M. y MARTÍNEZ LÓPEZ, R.M. *Del Convenio de la OCDE de 1977 al Informe del Comité Ruding de 1992*. Actualidad Tributaria Tomo I, Madrid, 1973.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly*. Revista española de Derecho Financiero. Separata, Civitas, 102 abril-junio, 1999.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos Fiscales 3, Edersa. Madrid, 2000.

MARTÍN QUERALT, J. *El impuesto sobre la renta de las personas físicas, en AA.VV. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

MARTÍN QUERALT, J. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *La Política Fiscal Europea*. Capítulo XXXV, Tratado de Derecho Comunitario. Tomo III, Civitas, Madrid, 1986.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario*. Aranzadi, 1996.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Tecnos, sexta edición, Madrid 1995.

MARTÍNEZ CHECA, M. *Voz: GATT. Enciclopedia Jurídica Básica*. Civitas, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ GENIQUE, A. *Discriminaciones Fiscales Internacionales*. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Fiscales. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

MARTÍNEZ GENIQUE, A. *El nuevo sistema de recursos propios de la CEE.* Noticias CEE 50/1989.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Hacienda comunitaria y cuestión prejudicial*. Noticias C.E.E., No.11, 1985.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Las ayudas de Estado y la política fiscal en la CEE*. Noticias C.E.E. 23/1986.

MARTÍNEZ LAFUENTE. *El art.95 del Tratado CEE y los productos similares y concurrentes*. Noticias C.E.E., No.20/1986.

MARTÍNEZ LAGE, S. *La contribución de la jurisprudencia a la realización de la libre circulación de mercancías: la eliminación de las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas*. *El Derecho Comunitario y su aplicación judicial*. Civitas. Consejo del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

MARTÍNEZ LAGE, S. *La libre circulación de mercancías: las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas*. Capítulo XX, tomo II. Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Civitas, Madrid, 1986. Dirigido por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁEZ CAMPOS, J.D. Y MUÑOZ MACHADO, S.

MARTÍNEZ, LAFUENTE, A. *Las Ayudas de Estado y la política fiscal en la C.E.E*. Noticias C.E.E., No.2, 1986.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. *El Código Aduanero Comunitario y la devolución de ingresos tributarios indebidos en el Derecho europeo*. Impuestos No.6, 1995.

MATA SIERRA, M. T. *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*. Lex Nova, segunda edición, Madrid, 1996.

MATA SIERRA, M. T. *Perspectivas de la Armonización de la Fiscalidad Directa ante la Unión Europea*. AA.VV. Sistema Fiscal Español y Armonización Europea. Director YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. Marcial Pons, 1995.

MERINO JARA, I. *Fiscalidad y Unión Europea*, Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, número 95/1997.

MERINO JARA, I. *La influencia de la fiscalidad sobre la libre prestación de servicios*. Noticias UE, No.143/1996.

MERINO JARA, I. *La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores*. Noticias Unión Europea, No.32, 1996.

MERINO JARA, I. *Nuevas iniciativas sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes: la Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas de 21 de diciembre de 1993*. Jurisprudencia Tributaria núm. 32/1994.

MIAJA DE LA MUELA, A. *Derecho Internacional Privado*. Tomo II. Parte Especial. Tercera Edición. Ediciones Atlas. Madrid, 1963.

MICONI, P. y BRUN, A. *Problemas internacionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Revista Espanola de Derecho Financiero, número 50. Civitas, Madrid, 1986.

MILLÁN MORO, L. *La Armonización de Legislaciones en la CEE*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.

MIRANDA PÉREZ, A. *El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal*. Revista Jurisprudencia Tributaria, número 20. Aranzadi, Madrid, 1998.

MIRANDA PÉREZ, A. *El principio de generalidad en materia tributaria*. Revista Tributum. Revista venezolana de ciencias tributarias, núm. II/1996. Universidad Católica del Táchira-Fundación Universidad Empresa.

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS OECD-OCDE, París, 1992.

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. REPORT OF THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS O.C.D.E., París, 1997.

MOITINHO DE ALMEIDA, J.C. *La Protección de los Derechos Fundamentales en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

MONTAÑA MORA, M. *La O.M.C. y el reforzamiento del sistema G.A.T.T.* McGraw-Hill, Madrid, 1997.

MONTILLA MARTOS, J. A. *Las Leyes Singulares en el Ordenamiento Constitucional Español*. Monografías Civitas, Madrid, 1994.

MORIENTES JIMÉNEZ, M.T. *La tributación de los no residentes en el IRPF tras la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993. (Comentarios a la STJCE 14 febrero 1995)*. Quincena Fiscal 14/1995.

MUÑOZ MACHADO, S. *Competencias y funcionamiento del Tribunal de Justicia*. Capítulo XVI. Tratado de Derecho Comunitario, volumen I. Civitas, 1986.

MUÑOZ MACHADO, S. *La responsabilidad civil de la Administración por incumplimiento del Derecho Comunitario europeo*. Gaceta Jurídica de la C.E.E. No.64, 1989.

MUÑOZ MACHADO, S. *La responsabilidad extracontractual de los poderes públicos en el Derecho Comunitario Europeo*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

MUÑOZ MACHADO, S. *Relaciones entre el Derecho Comunitario e interno*. Capítulo XII. Tratado de Derecho Comunitario, volumen I. Civitas, 1980.

NATIONAL REPORTS ON THE INTERPRETATION OF THE NON DISCRIMINATION PRINCIPLE BY NATIONAL COURTS. *Non Discrimination Tax Seminar*. Università degli Study di Bergamo, 27-28 Marzo, 1998.

NEUMARK, F. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, segunda edición, Madrid, 1994.

NIHOUL, P. *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Justicia de las Comunidades Europeas (Análisis de las sentencias dictadas en 1992)*. Gaceta Jurídica de la C.E.E., No.130, 1993.

NUÑEZ GRAÑÓN, M. *Las Desigualdades Tributarias por Razones Familiares y de Residencia*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1998.

NUZO, E. *Riflessioni in margine ai rapporti tra trattati contro le doppie imposizioni e talune regole impositive del diritto comunitario e del diritto interno*. Rivista di Diritto Tributario No.6/Giugno 1993.

OCHOA TREPT, Ma. L. *El IVA y el artículo 95 del Tratado CEE* (Comentario a la Sentencia de 25 de febrero de 1988, dictada por el Tribunal de Justicia en el Asunto 299/86). Noticias CEE 59/1989.

O.C.D.E. *The Tax Treatment of Software*. Model Tax Convention: Four related studies. Committee on Fiscal Affairs, París, 1992.

OLLERO, A. *El principio de igualdad y teoría del derecho. Apuntes sobre la jurisprudencia relativa al artículo 14 de la Constitución*. Anuario de derechos humanos. Instituto de Derechos Humanos. Universidad Complutense, Madrid, 1986-1987.

ORÓN MORATAL, G. *La diferencia tributaria de carácter interno ante la Unión Europea*. Impuestos 24/1994.

ORTÍZ, SAINZ Y TRON. *Tratados Internacionales en Materia Fiscal*. Análisis y Comentarios. Colección Tratados Internacionales. Themis, México, 1998.

ORTÍZ-ARCE DE LA FUENTE, A. *La libre circulación de capitales, la jurisprudencia comunitaria y el ordenamiento español*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

PALAO TABOADA, C. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*. AA.VV. Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro. Tecnos, Madrid, 1976.

PALAO TABOADA, C. *La Posición del Contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Crónica Tributaria 69. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*. Revista española de Derecho Financiero 88. Civitas, Madrid, 1995.

PAREDES GÓMEZ, R. *La liberalización de los movimientos de capitales en la CEE: Análisis de las propuestas para la corrección de las distorsiones generadas por la diversidad fiscal (I)*. Hacienda Pública Española 124-1/1993.

PASQUALE, P. *La Non Discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia*. Diritto e Pratica Tributaria I-1995.

PASTOR GARCÍA-MORENO, I. y PASTOR GARCÍA-MORENO, M. *El control del cumplimiento del Derecho comunitario por los Estados miembros: los procedimientos de infracción. Las fases administrativa y jurisdiccional*. Revista Praxis Fiscal, 30 junio 1996.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. *Curso de Derechos Fundamentales*. Madrid 1995.

PECES-BARBA, G. *Los Valores Superiores*. Temas clave de la Constitución Española. Editorial Tecnos, 1ra reimpresión. Madrid, 1986.

PELECHA ZOZAYA, F. *El efecto de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en materia tributaria, en el tiempo y en el espacio*. Impuestos 18/1996.

PELECHA ZOZAYA, F. *La Administración tributaria ante la cuestión prejudicial*. Crónica Tributaria, No.74, 1995.

PELECHA ZOZAYA, F. *La exacciones de efecto equivalente a derechos de aduanas en el comercio con los países no comunitarios*. Impuestos 17/1989.

PÉREZ GONZÁLES, M. *Las Organizaciones Internacionales en América (III)*. AA.VV. Diez de Velazco, M. Las Organizaciones Internacionales. Décima edición, Tecnos, Madrid, 1997.

PÉREZ HERRERO, L. *Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades*. Revista Española de Derecho Financiero 88/1995.

PÉREZ HERRERO, P. *Las relaciones económicas México-España (1977-1998)*. Revista de Occidente, número198. Editorial Fundación Ortega y Gasset, Madrid, 1997.

PÉREZ LUÑO, A. E. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Tecnos, Madrid 1995.

PÉREZ LUÑO, A. E. *El concepto de igualdad como fundamento de los derechos económicos, sociales y culturales*. Anuario de Derechos Humanos, tomo I. Madrid, 1981.

PÉREZ LUÑO, A. E. *Los Derechos Fundamentales*. Temas Clave de la Constitución Española. Editorial Tecnos. 5a. edición. Madrid, 1993.

PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, quinta edición. Editorial Civitas. Madrid, 1995.

PESCATORE, P. *La giurisprudenza fiscale della Corte della Comunità Europea*. Diritto e Pratica Tributaria 3/1982.

PESCATORE, P. *Las cuestiones prejudiciales. Artículo 177 del tratado CEE*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

PILTZ, DETLER J. *International aspects of thin capitalization*. Non-discrimitanion (article 24 Model Tax OCDE) Cahiers De Droit Fiscal International, Volume LXXXIb.

PISTONE, P. *La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia*. Diritto e Pratica Tributaria. Milano, 1995.

PLAZA VILLASANA, L. *El Principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea*. Tribuna Fiscal CISS, No.74, 1996.

POSIN, D. Q. *Federal Income Taxation of Individuals*. Fifth Edition. Hornbook Series. West Group. Minnesota, United States of America. 2000.

Política Aduanera de la Unión Europea. Comisión Europea. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo, 1999.

PONT MESTRES, M. *Análisis del hecho imponible del I.V.A. en los concerniente a entregas de bienes y prestaciones de servicios realiadadas por empresarios y profesionales*. Revista de Derechos Financiero y de Hacienda Pública. Mayo-junio, 1986.

PONT MESTRES, M. *La justicia tributaria y su formulación constitucional*. Civitas, Revista española de Derecho Financiero 31 julio-septiembre. Madrid, 1981.

PRIETO JANO, Ma. J. *La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal*. Revista de Estudios Europeos, No.11, 1995.

Protocolo de Brasilia para la solución de controversias de 17 de diciembre de 1991.

Protocolo de Ouro Preto. Protocolo adicional al Tratado de Asunción sobre la estructura institucional del MERCOSUR de 17 de diciembre de 1994.

Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. GARCÍA DE ENTERRÍA, E; TIZZANO, A, y ALONSO GARCÍA, R. Código de la Unión Europea. Civitas, Madrid, 1996.

QUINTANILLA NAVARRO, B. *Discriminación Retributiva*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

RADBRUCH, G. *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, cuarta reimpresión. México, 1985.

RAMALLO MASSANET, J. *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero 20 octubre/diciembre. Madrid, 1978.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

REMIRO BROTONS, A; RIQUELME CORTADO, R. M; ORIHUELA CALATAYUD, E; DIEZ-HOCHLEITNER, J. Y PÉREZ-PRAT DURBÁN, L. *Derecho Internacional*. McGraw Hill, Madrid, 1997.

REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y DE HACIENDA PÚBLICA. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia tributaria, 1998-1*. CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., 1999.

REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y DE HACIENDA PUBLICA. *Derecho Tributario Internacional. Jurisprudencia*. Coordinadores: CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. XLV/237, 1995.

REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y DE HACIENDA PUBLICA. *Derecho Tributario Internacional. Jurisprudencia*. Coordinadores: CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. XLVI/241, 1996.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Año XI, número 126, junio. México, 1998.

REVISTA GACETA JURÍDICA DE LA C.E.E. *El recurso prejudicial del art.177 no queda abierto a órganos que son juez y parte en el litigio*. No.126, 1993.

REVISTA NOTICIAS DE LA UNIÓN EUROPEA. *Derechos obvencionales de aduanas*. No.71, 1990.

REVISTA NOTICIAS DE LA UNIÓN EUROPEA. *El efecto directo de los Reglamentos Comunitarios y su desarrollo por normas de Derecho interno. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1990.* No.69, 1990.

REVISTA NOTICIAS DE LA UNIÓN EUROPEA. *Impuesto sobre los automóviles. Tributos internos. Discriminación. Sentencia de 9 de marzo de 1995.* No.133, 1996.

REVISTA NOTICIAS DE LA UNIÓN EUROPEA. *Informe del Tribunal de Justicia sobre determinados aspectos de la aplicación del Tratado de la Unión Europea.* No.134, 1996.

REVISTA NOTICIAS DE LA UNIÓN EUROPEA. *Las exacciones de efecto equivalente. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 1995.* No.133, 1996.

REVISTA NOTICIAS DE LA UNIÓN EUROPEA. *Planteamiento de cuestiones prejudiciales desde la vía económico-administrativa. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 1990.* No.69, 1990.

REVISTA PRAXIS FISCAL. *Dictamen sobre fiscalidad directa e indirecta, del Comité Económico y Social de la UE.* 30 abril, 1996.

REVISTA QUINCENA FISCAL número 4, Pamplona, España, 1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. *Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios: la fiscalidad en la Unión Europea.* Presentado por la Comisión de las Comunidades Europeas. No.4/1997.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995. Impuesto sobre el vino. Tributo interior discriminatorio. Régimen del Benelux. Carácter retroactivo de la sentencia. No.20/1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 12 de diciembre de 1995. *Eficacia de las disposiciones contenidas en el GATT y en los Convenios ACP*. No.2/1996.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 13 de febrero de 1996. *Incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de una tasa de inscripción registral del 1,20% sobre las aportaciones de inmuebles efectuadas en el marco de una fusión*. No.12/1996.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995. Art.48 Tratado C.E.E: libre circulación. Obligación de igualdad de trato. Impuestos sobre la renta de los no residentes. No.4/1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 2 de junio de 1994. Empire Stores, Asunto C-33/93, Rec.pg.I-2329. No.6/1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 23 de mayo de 1996. *Tributación de los transportes de personas, cruceros circulares y viajes organizados*. No.13/1996.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 26 de octubre de 1995. *Devengo del impuesto. Posibilidad de los Estados miembros de situar el devengo de las prestaciones de servicios en el momento del cobro*. No.20/1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 3 de marzo de 1995. Eurico Italia y otros, Asuntos acumulados C-332/92, C-333/92 y C-335/92, Rec.pg.I-711 y ss. No.1/1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 30 de noviembre de 1995. Art.95 Tratado CEE. Impuesto diferencial que grava los vehículos de motor. No.22/1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 7 de diciembre de 1995. *Arbitrio sobre la Producción e Importación en Ceuta y Melilla. Exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. Discriminación de los productos importados.* No.2/1996.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 9 de agosto de 1994. Thiersshmidt, Asunto C-340/1993, Rec.pg.I-3905 y ss. No. 11/1995.

REVISTA QUINCENA FISCAL. S.T.J.C.E. de 9 de febrero de 1994. Comisión/Italia, Asunto 119/92, Rec.pg.I-393. No.19/1994.

RIMOLDDI DE LADMANN, E. Estudio Preliminar. *La Solución de controversias en el G.A.T.T.*, en la obra: *GATT, ALADI y NAFTA*. Pertenencia simultánea a distintos sistemas de integración. WALDEMAR HUMMER y DIETMAR PRAYAR. Edición Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998.

ROBLÁN, SOCIEDAD DE ESTUDIOS Y ASESORAMIENTO TRIBUTARIO. *Impuesto Especial sobre Inmuebles de Entidades no residentes*. Impuestos No,24, 1992.

ROBLES MORCHÓN, G. *Los Derechos Fundamentales en la Comunidad Europea*. Capítulo II (La Protección de los Derechos Fundamentales por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea), y Capítulo III (Los Derechos Fundamentales y Los Principios Generales del Derecho Comunitario). Editorial CEURA, Madrid, 1988.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*. Revista Española de Derecho Constitucional, número 36. Madrid, 1992.

RODRÍGUEZ CARRIÓN, A. *Lecciones de Derecho Internacional Público*. Cuarta edición, Tecnos, Madrid, 1998.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, M. *Los Derecho Antidumping en el Derecho Comunitario*. Lex Nova, Valladolid, España, 1999.

RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. *El régimen jurídico de los monopolios del Estado en la CEE*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. *El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. *La tutela judicial cautelar en el Derecho Comunitario*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M.P. *Concepto y naturaleza del recurso comunitario IVA*. Impuestos 3/1987.

RODRÍGUEZ-ARANDA, J. *Sobre el principio de subsidiariedad*. Noticias Unión Europea, No.110, 1994.

RODRÍGUEZ-PIÑEIRO, M. Y FERNÁNDEZ LÓPEZ, Ma. *Igualdad y Discriminación*. Temas clave de la Constitución Española. Tecnos, Madrid, 1986.

ROSEMBUJ, T. *Fiscalidad Internacional*. Instituto de Fiscalidad Internacional-Marcial Pons. Madrid, 1998.

ROSEMBUJ, T. *La competencia fiscal lesiva*. Impuestos 3, La Ley, Valladolid, 1999.

ROSEMBUJ, T. *Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea*. Impuestos 12/1996.

RUBIO LLORENTE, F. *La Constitución como fuente del derecho. Constitución española y fuentes del derecho*. Dirección General de lo Contencioso del Estado, vol.1. Madrid.

RUBIO LLORENTE, F. *La Constitución de 1978*. AA.VV. Libro Homenaje a Manuel García Pelayo. Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1980.

RUILOBA SANTANA, E. *La Cuestión ante el ingreso de España en la CEE. Las Competencias Económicas del Estado y las Comunidades Autónomas ante el futuro ingreso de España en el mercado común europeo*; en AA.VV. La distribución de las competencias económicas entre el poder central y las autonomías territoriales en el Derecho Comparado y en la Constitución Española. Equipo dirigido por EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA. Publicación del Instituto de Estudios Económicos, 1980.

RUIZ CAÑETE, O. *Tratamiento de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el nuevo IVA español*. Crónica Tributaria 69, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

RUIZ-JARABO COLOMER, D. *El juez nacional como juez comunitario. Valoración de la práctica española*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo del Poder

Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

S.T.C. 120/1987, de 10 de julio.

S.T.C. 14/1985 de 1o. de febrero de 1985.

S.T.C. 162/1985, de 29 de noviembre.

S.T.C. 2/1983, de 24 de enero.

S.T.C. 240/1982, BOE de 23 de marzo de 1983.

S.T.C. 27/1981 de 20 de julio.

S.T.C. 36/1984, de 22 de abril.

S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo

S.T.C. 42/1986, de 10 de abril.

S.T.C. 45/1989, de 20 de febrero.

S.T.C. 48/1987, de 22 de abril.

S.T.C. 49/1982 de 14 de julio. Boletín Oficial del Estado de 4 de agosto de 1982.

S.T.C. 52/1982 de 22 de julio. Boletín Oficial del Estado de 18 de agosto de 1982.

S.T.C. 64/1991, de 22 de marzo "APESCO". BJC 120 (1991).

S.T.C. 67/1982, de 15 de noviembre, Boletín Oficial del Estado de 10 de diciembre de 1982.

S.T.C. 68/1982 de 22 de noviembre. Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 1982.

S.T.C. 76/1990, de 26 de abril.

S.T.C. 8/1981 de 30 de marzo de 1981. BOE núm.89 de 14 abril de 1981.

S.T.C. de 10 de noviembre de 1981. Boletín Oficial del Estado de 19 de noviembre de 1981.

S.T.C. de 26 de abril , 76/1990.

S.T.C. núm. 80/1982, de 20 de diciembre. Boletín Oficial del Estado de 15 de enero de 1983.

SACCHETTO, C. *I Divieti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamento italiano.* Dirritto e Practica Tributaria P.1.T.1, 1984.

SACCHETTO, C. *La giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunita Europee sulle disposizioni fiscali del Trattato CEE.* Dirritto e Practica Tributaria II,1969.

SACCHETTO, C. *Non-Discrimination Rules in International Taxation.* 47th Congress to be held in Florence, Italy, october 3-7, 1993.

SACCHETTO, C. *Territorialità (diritto tributario).* Enciclopedia del Diritto, XLIV, Milano, 1992.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Discurso de investidura para el título de Doctor Honoris Causa de la Universidad de Granada, pronunciado sobre el tema: Un esquema de Derecho Internacional Financiero.* Revista Española de Derecho Financiero 38 abril/junio, 1983.

SAINZ DE BUJANDA, F. *El Desarrollo Actual del Derecho Financiero en España.* Crónica Tributaria 78/1996.

SAINZ DE BUJANDA, F. *La interpretación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición.* MAEDF, 1960.

SAINZ DE BUJANDA, F. *La Interpretación, en Derecho Español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 37/1960.

SAINZ DE BUJANDA, F. *La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas*. Civitas, Revista Española de Derechos Financiero, 70/1990.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Décima edición, Madrid, 1994.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero I*, volumen segundo. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I, Introducción, volumen primero. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1977.

SÁNCHEZ BLANCO, A. *Aplicación de la Constitución Española ante el Tratado de la Unión Europea*. Noticias Unión Europea, No.120, 1995.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. *El lugar de la realización del hecho imponible en el IVA y en la Sexta Directiva comunitaria*. Noticias CEE, números 67 y 68, 1990.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. *Los monopolios fiscales tras el Tratado de la Unión Europea*. Impuestos, No.12, 1995.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I. *Devolución de los derechos de importación. Retroactividad formal y material de las normas comunitarias. Prescripción de la acción de reembolso. Principios de equidad y proporcionalidad. Aplicación de Derecho nacional. (S.T.J.C.E. de 9 de noviembre de 1989). Noticias C.E.E., No.69, 1990.*

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A. *La Doble Imposición Internacional en la Unión Europea.* La Ley, Madrid, 1995.

SANS i LLADÓ, J. Ma. *El I.R.P.F. Estudio Comparativo entre España, Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y Bélgica.* Management School, S.A. Barcelona, 1993.

SANTA - BÁRBARA RUPÉREZ, J. *Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.* Revista de Contabilidad y Tributación, número 186, Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1998.

SANTA - BÁRBARA RUPÉREZ, J. *Las normas de los tratados comunitarios sobre fiscalidad europea.* Anuario Jurídico y Económico Escorialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII-1999.

SANTA – BÁRBARA RUPÉREZ, J. *No Discriminación Fiscal y Fiscalidad Indirecta en la Unión Europea.* Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Instituto de Estudios Euroamericanos y Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.

SANTA – BÁRBARA RUPÉREZ, J. *La No Discriminación Fiscal.* Su análisis en el Derecho Internacional, La OCDE, El GATT, y La OMC, Los Tratados Regionales (Pacto Andino, Mercosur, Nafta, etc) El Derecho Comunitario, El Derecho Comparado y El Derecho Español. Edersa, Madrid, 2001.

SANTAOLALLA GADEA, Fr. *Aplicación del Derecho Comunitario en España. Tratado de Derecho Comunitario*. Volumen I. Civitas, 1986.

SERRANO ANTÓN, F. *Experiencias y Perspectivas en los Procesos de Armonización Tributaria (especial referencia América Latina y a la Unión Europea)*. Revista de Contabilidad y Tributación, número 194. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1999.

SEVILLA SEGURA, J. *Principios de armonización fiscal en la CEE*. Hacienda Pública Española Nos.6 y 7, 1970.

SILVA DE LAPUESTA, R. *El contencioso español ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. El Derecho Comunitario y su aplicación judicial. Civitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada, 1993. Dirigido por RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.

SINDAIR, I. *The Viena Convention on the law of the treaties*, 2a ed., Manchester University Press, 1984.

SOBRINO HEREDIA, J. M. *Principio de subsidiariedad y participación de los entes locales y regionales en la Unión Europea*. Noticias Unión Europea, No.145, 1997.

SOPENA GIL, J. *La Regla de No Discriminación en la Imposición Internacional*. Revista Técnica Tributaria, número 39. Asociación Española de Asesores Fiscales, 1998.

SORIANO, E. *El efecto directo de las Directivas: Posiciones iniciales de nuestra jurisprudencia. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de julio de 1988*. Noticias C.E.E., No.52, 1989.

STAHL, K. *The application of the non-discrimination principle in tax treaties by national courts: Swedish report*. AA.VV. National Reports on the interpretation of the non discrimination principle by national courts. Non Discrimination Tax Seminar, Bergamo, Italy, 1998.

STOFFEL VALLOTTON, N. *Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la CEE*. Impuestos 7/1996.

STRASSER, D. *La Hacienda de Europa*. (El Derecho presupuestario y financiero de las Comunidades Europeas). Traducción Mariano Abad Fernández. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.

Supresión de las Barreras Fiscales a la Actividad Transfronteriza de las Empresas, suplemento 4/1991, Luxemburgo, 1991.

TAMAMES, R. Prólogo a la obra de AA.VV. *Europa e Iberoamérica: dos escenarios de Integración Económica*. Coordinadores: Santos M. Ruega, María Isabel Heredero y Gerardo Fujii. Colección Ariadna/1, editorial Parteluz, España, 1998.

TE BOEKHORST, P. J. *Tax Discrimination Permitted for Reasons of Coherence of Tax System*. European Taxation, august 1992. International Bureau of Fiscal Documentation.

TELCHINI, I. *Tributi incompatibili col Diritto Comunitario e misure cautelari nazionali*. Rivista di Diritto Europeo, No.2, 1991.

Teoría de la integración económica; traducción de J.Laris Castillo, Ed. Uteha, México, 1964.

TER KUILE, B.H. *Taxation, Discrimination and the Internal Market*. European Taxation december 1992. International Bureau of Fiscal Documentation.

TESAURO, F. *Le Presunzioni Nel Processo Tributario*. Revista di Diritto Finanziario. Milano Casa Editrice Dott A Giuffr , Italia, 1986.

TIZZANO, A. *Sul divieto di discriminazione fiscale nella CEE*. Foro italiano, 1976.

TOBILLAS MOR N, J. Ma. *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*. Marcial Pons, 1996.

TOVILLA, J.M. *La interpretación de los Convenios de Doble Imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, número 0. Marcial Pons, 1996.

Tratado de Amsterdam y versiones consolidadas de los Tratados de la Unión Europea y de la Comunidad Europea. Civitas, Madrid, 1998.

TUNC, A y TUNC, S. *El Derecho de los Estados Unidos de América*. Instituto de Derecho Comparado. Universidad Nacional Autónoma de México, 1957.

UCIEDA ARCAS, J. L. *Discriminación Tributaria de las Rentas del Trabajo, de las Rentas del Capital y de las Rentas Mixtas o Empresariales*. Revista de Hacienda Pública Española No.22. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.

UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA. *La Justicia Fiscal*. Editado por el Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago, impreso en España, 1973.

UREBA, A. *Integración económica y jurídica en la C.E.E* Capítulo VIII. Tratado de Derecho Comunitario europeo, volumen I. Civitas, 1986.

VACCA, M. *L'integrazione dell'ordenamiento comunitario con il diritto degli stati membri e con i principi generali di diritto*. Riviste di Diritto Europeo, No.2, 1991.

VALDÉS COSTA, R. *Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero 73 enero/marzo. Madrid, 1992.

VALLEJO LOBETE, E. *Crónica del TJCE. Circulación de personas. Discriminación en el tratamiento tributario de las rentas en función del lugar de residencia del interesado*. Sent.14.2.95, As.C-279/93 Finanzamt Kolnaltstadt/Roland Shumacker. Gaceta Jurídica de la CE y de la Competencia, Boletín 102, abril 1995.

VAN DEL WEE, H. *Historia Económica Mundial del Siglo XX. Prosperidad y Crisis. Reconstrucción, crecimiento y cambio, 1945-1980*. Editorial Critica, Barcelona, 1986.

VAN RAAD, C. *Non-Discrimination*. British Tax Review, number 1, 1981.

VAN RAAD, C. *Reglas de no discriminación en la imposición internacional*. Cahiers de Droit Fiscal International, volume LXXVIIb. Congress Florence, 1993.

VAN RAAD, K. *No discriminación en la legislación sobre tributación internacional*. Kluwer, Deventer, 1986.

VAN RAAD, K. *Non discrimination in international Tax Law*. Series on International Taxation, number 6, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1986.

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, 12, Madrid, 1996.

VECA MOCOROA, I. *La supresión de las fronteras fiscales. Capítulo II. La Armonización del IVA y el logro del mercado interior*. Lex Nova, 1991.

VICENT CHULIA, F. *Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal*. Hacienda Pública Española, No.94, 1985.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. *Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero y Tributario. Madrid, 1975.

VILLAR EZCURRA, M. *La fiscalidad de los no residentes y el principio de igualdad de tratamiento al hilo de la STJCE de 14 de febrero de 1995*. Comunidad Europea, Aranzadi, número 4/1995.

VILLARÍN LAGOS, M. *La Incidencia del Derecho Comunitario en la Interpretación de las Reglas de Armonización que afectan a las competencias tributarias forales*. Revista de Información Fiscal. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998.

VOGEL M. *Double Taxation Conventions*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, The Netherland, 1991.

VOGEL, K.; SHANNON III, H. A. y DOERNBERG, R. L. *United States Income Tax Treaties*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, The Netherland, 1992.

VON SIMSON, W. y SCHWARZE, J. *Integración europea y Ley Fundamental. Maastrique y sus consecuencias para el Derecho Constitucional alemán*. Capítulo II. Manual de Derecho Constitucional. Marcial Pons, Madrid, 1996.

WILMOTT, P. *La Armonización del I.V.A. y sus Implicaciones Administrativas. Armonización Fiscal en los Procesos de Integración Económica*. Conferencia Técnica del CIAT. Benalmádena, 1992. Instituto de Estudios Fiscales.

WILLIAMS, D. *Asscher: the European Court and the power destroy*. EC Tax Review 1997/1, volume 6, ISSUE 1.

YÁBAR STERLING, A. *Política Monetaria y Financiera de la Comunidad Europea*. Notas del Master de Derecho Comunitario de la Universidad Complutense de Madrid. 1997.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela. 1973.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. *Los Principios del Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Nos.207/1990, 208/1990 y 209/1990.

LEGISLACIÓN

Tratado de la Unión Europea. Civitas, cuarta edición, Madrid, 1995.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Porrúa, 112ª. Edición, México, 1999.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Secretaría de Gobernación. México, 2001.

Constitución Española. Congreso de los Diputados, Madrid, 1998.

Constitución de los Estados Unidos de Norte América. Congreso, Filadelfia, 1776 y enmienda de 30 de marzo de 1870.

Constitución de la Nación Argentina. Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica. México, 1994.

Constitución de la República Federativa de Brasil. Universidad Nacional Autónoma de México y Fondo de Cultura Económica. México, 1994.

Ley 41/1998, de 9 de diciembre, Sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias. Boletín Oficial del Estado, número 295, de 10 de diciembre de 1998.

Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

JURISPRUDENCIA

- S.T.J.C.E. de 5 de febrero de 1963, *Van Gend and Loos*, Asunto 26/62.
- S.T.J.C.E. de 17 de julio de 1963, *Gobierno de Italia vs. Comisión de la C.E.E.*, Asunto 13/63.
- S.T.J.C.E. de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, Asunto 152/73
- S.T.J.C.E. de 21 de junio de 1974, *Reyners*, Asunto 2/74.
- S.T.J.C.E. de 11 de julio de 1974, *Dassonville*, Asunto 8/74.
- S.T.J.C.E. de 19 de octubre de 1977, Asuntos 117/46 y 16/77.
- S.T.J.C.E. de 5 de julio de 1977, *Bela-Mulle*, asunto 144/76, Rec.1977.
- S.T.J.C.E. de 20 de abril de 1978, *Società i Commissionari riuniti*, asuntos acumulados 80/77 y 81/77, Rec.1978.
- S.T.J.C.E. Comisión/Italia, Asunto 169/78.
- S.T.J.C.E. de 7 de febrero de 1979, *Knoors*, Asunto 115/58. La Ley 29 de noviembre de 1996.
- S.T.J.C.E. de 20 de febrero de 1979, *Cassis de Dijon*, Asunto 120/78.
- S.T.J.C.E. de 27 de febrero de 1980, *Comisión/Francia*, Asunto 168/78.
- S.T.J.C.E. de 27 de febrero de 1980, Asunto 55/79, *Comisión/Irlanda*.
- S.T.J.C.E. *Comisión/Italia*, Asunto 169/78.
- S.T.J.C.E. *Comisión/Dinamarca*, Asunto 171/78.
- S.T.J.C.E. *Just*, Asunto 68/79. Quincena Fiscal 20/95.
- S.T.J.C.E. de 25 de mayo de 1982, *Comisión/Países Bajos*, Asunto 97/81.
- S.T.J.C.E. de 6 de octubre de 1982, *Cilfit*, Asunto 283/81.
- S.T.J.C.E. de 10 de abril de 1984 *Von Colson*, Asunto 14/83.
- S.T.J.C.E. *Denkavit*, 17 mayo 1984, Asunto 15/83.
- S.T.J.C.E. de 9 de mayo de 1985, Asunto 112/84, *Humblot/Directeur des services fiscaux*.
- S.T.J.C.E. *Comisión/Francia*, de 28 de enero de 1986, Asunto 270/83.
- S.T.J.C.E. de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, Asunto 152/84.
- S.T.J.C.E. de 4 de marzo de 1986, Asunto 234/84.

- S.T.J.C.E. de 3 de julio de 1986, *Lawrie-Blum*, 66/85.
- S.T.J.C.E. de 7 de mayo de 1987, Asunto 193/85.
- S.T.J.C.E. de 21 de septiembre de 1988, *Van Eycke/ASPA*, Asunto 267/86.
- S.T.J.C.E. de 27 de septiembre de 1988, *The Queen/H.M. Treasury and Comissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC*, Asunto 81/87.
- S.T.J.C.E. de 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders y otros*, Asunto 352/85.
- S.T.J.C.E. de 30 de mayo de 1989, *Comisión/Grecia*, Asunto 305/87
- S.T.J.C.E. de 17 de mayo de 1990, *Douglas Harvey Barber*, Asunto C-262/88.
- S.T.J.C.E. de 3 de octubre de 1990, *Bouchoucha*, C-61/89.
- S.T.J.C.E. de 3 de julio de 1991, *Barr y Montrose*, asunto 355/89
- S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, Asunto 204/90.
- S.T.J.C.E. *Comisión/Bélgica*, Asunto C 300/90. Quincena Fiscal 14/1996.
- S.T.J.C.E. de 9 de junio de 1992, *Simba SpA*, Asunto 339/90.
- S.T.J.C.E. de 26 de enero de 1993. *Werner*, Asunto 112/91.
- S.T.J.C.E. de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun Schiffahrts*, Asuntos C-72/91 y C-73/91.
- S.T.J.C.E. de 30 de marzo de 1993, *Pierre Corbias*, Asunto 24/92.
- S.T.J.C.E. de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C-19/92.
- S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, Asunto C-330/91.
- S.T.J.C.E. de 24 de noviembre de 1993, *Keck y Mithouard*, Asuntos acumulados C-276/91 y C-268/91.
- S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, Asunto C-279/93
- S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto C-80/90
- S.T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Roders BVG RSK Internationales/Inspecteur der Invoerrchten*, Asuntos acumulados 367/93 a 377/93.
- S.T.J.C.E. de 17 de octubre de 1995, *Eckhard Kalanke*, Asunto C-450/93. Quincena Fiscal 14/1996.
- S.T.J.C.E. de 30 de noviembre de 1995, *Gehhard*, C-55/94.

- S.T.J.C.E. de 7 de diciembre de 1995, Asunto C-45/94. Quincena Fiscal 2/96.
- S.T.J.C.E. de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-4151/93.
- S.T.J.C.E. *Denkavit International BV y otros*, Asuntos 283, 291 y 292/1994, Semana de Actividades del T.J.C.E., número 27/1996.
- A.T.J.T.P.I.C.E. 4/96, S.T.J.C.E. de 8 de febrero de 1996, Asunto C-212/94.
- A.T.J.T.P.I.C.E. 9/96, S.T.J.C.E. de 13 de febrero de 1996, Asunto C-342/93.
- S.T.J.C.E. de 27 de junio de 1996, *Asscher*, Asunto 107/94.
- S.T.J.C.E. de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, Asunto 250/95. Quincena Fiscal 13/1997.
- S.T.J.C.E. de 25 de junio de 1997, *Mora Romero*, C-131/96.
- S.T.J.C.E. *Jessica Safir*, de 28 de abril de 1998, Asunto C-118/96.
- S.T.J.C.E. *Clean Car Autoservice*, de 7 de mayo de 1998, Asunto C- 350/96.
- S.T.J.C.E. *Lease Plan Luxemburg S.A.*, de 7 de mayo de 1998, C-390/96.
- S.T.J.C.E. *Esposos Gilly*, 12 de mayo de 1998, Asunto C-336/96.
- S.T.J.C.E. *ICI*, de 16 de julio de 1998, C-264/96.
- S.T.J.C.E. *Royal Bank*, de 29 de abril de 1999, Asunto C-311/97.
- S.T.J.C.E. *Saint-Gobain*, de 21 de septiembre de 1999, Asunto C-307/97.
- S. T.J.C.E. 392/93 *British Telecom plc*, de 26 de marzo de 1996.
- S.T.J.C.E. 46 y 48/93 *Brasserie du Pecheur* de 5 de marzo de 1996.
- S.T.J.C.E. de 13 de noviembre de 1989, *Marleasing*, asunto 106/89.
- S.T.J.C.E. de 14 de julio de 1994, *Faccini Dori V.*, asunto 91/92.
- S.T.J.C.E. de 23 de mayo de 1996, *Lomas*.
- S.T.J.C.E. de 24 de febrero de 1986, *Marshall*, asunto 152/84
- S.T.J.C.E. de 27 de junio de 1991, *Al-Jubail Fertilizer*, Asunto 49/88
- S.T.J.C.E. de 6 y 9/90 de 19 de noviembre de 1991, *Francovich y Bonifaci*.
- S.T.J.C.E. de 8 de octubre de 1987, Asunto 80/86, Rec. pág. 3986.

S.T.J.C.E. de 8 de octubre de 1996, *Dillenkofer*.

S.T.J.C.E. de 30 de marzo de 1993, *Pierre Corbias*, asunto 24/92.

OTROS DOCUMENTOS

Periódico El País de 21 de junio de 1997, España.

Periódico La Jornada de 24 de julio de 1999, México.