

DOCUMENTOS

UNA APROXIMACIÓN AL CONTENIDO DE LOS CONCEPTOS DE DISCRIMINACIÓN Y RESTRICCIÓN EN EL DERECHO COMUNITARIO^(*)

Autora: *Gabriela González García*
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 8/04

(*) Este trabajo ha surgido al hilo de la investigación realizada por la autora para su tesis doctoral: "El Principio de no discriminación comunitaria en el libre movimiento de los Fondos y Sociedades de Inversión Mobiliaria", que se realiza en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid y es dirigida por los Doctores Pedro Herrera Molina y Amparo Grau Ruiz, profesores de la Universidad Complutense de Madrid.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de la autora, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

PRESENTACIÓN

1. INTRODUCCIÓN
2. LA CLÁUSULA GENERAL DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN COMUNITARIA
3. LOS CONCEPTOS DE DISCRIMINACIÓN Y RESTRICCIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS
4. LA CONFIGURACIÓN DEL TÉRMINO DE COMPARABILIDAD
5. CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

PRESENTACIÓN

El presente documento de trabajo es fruto de una investigación más amplia desarrollada por la autora sobre el principio de no discriminación y las libertades comunitarias en la fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva. Para analizar una problemática tan especializada, Gabriela González ha debido analizar antes en profundidad un amplio número de sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sistematizándolas y destilando los aspectos relevantes para las instituciones de inversión colectiva que operan en el ámbito comunitario.

El resultado de este trabajo previo, y la amplia selección bibliográfica que ha manejado resultan de gran interés para el lector que desee introducirse en la jurisprudencia comunitaria sobre imposición directa (aunque la autora realiza también ciertas referencias incidentales a otros tributos). Puesto que el documento pretende ser, ante todo, una labor de síntesis y sistematización, hemos optado por sugerir a la autora que no introdujese referencias bibliográficas en las notas a pie de página, incluyendo, en cambio, como anexo, una selección de la amplia bibliografía que ha estudiado. Tan sólo esta relación bibliográfica ya resultará de gran utilidad para el lector interesado.

No podemos concluir esta presentación sin señalar la satisfacción que supone dirigir la investigación de una persona tan desinteresada y generosa como Gabriela González, que con humildad intelectual trabaja y aprende con alegría. Le deseamos que siga creciendo en estas virtudes y sepa transmitir las a sus futuros colaboradores sin perder un ápice de entusiasmo.

Pedro M. Herrera Molina
Amparo Grau Ruiz

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo principal de este trabajo es analizar el contenido de los conceptos de discriminación y restricción¹ en el Derecho Comunitario, basándonos para ello en el estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. El fin perseguido es aclarar bajo qué circunstancias nos encontramos ante uno u otro supuesto, en aras de evitar posibles confusiones que puedan presentarse al momento de examinar una determinada normativa interna de un Estado miembro a la luz del Derecho comunitario, específicamente a la luz del Principio de no discriminación comunitaria en el ámbito de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de la Unión Europea (TUE).

Tal y como se demostrará en éste documento, la diferencia entre discriminación y restricción en el ámbito comunitario en la actualidad, no tiene mayor alcance que el de una aclaración conceptual para determinar cuando nos encontramos ante uno u otro supuesto. Sin embargo, la aplicación de cualquiera de ellos producirá finalmente los mismos efectos. Esta situación es producida por una evolución jurisprudencial emitida en el ámbito de la fiscalidad directa, que año tras año ha ido despojándose de sus limitaciones para ir ampliando cada vez más su influencia sobre los Estados miembros, al extremo de hacer desvanecer los límites consensuados en el Tratado por los Estados miembros.

No obstante lo anterior, consideramos que aún y cuando los efectos de la aplicación de los términos citados sean los mismos, la aclaración conceptual es necesaria y de gran importancia, principalmente si tenemos en cuenta que es sobre la base de su aplicación, que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas suele declarar que el contenido de una de las libertades fundamentales reguladas por el TUE es contrario a una determinada normativa interna de un Estado miembro. De esta forma, ya sea mediante la declaración de la existencia de una discriminación o de una restricción, el Tribunal ha mantenido una línea jurisprudencial consistente en cuanto a una defensa a ultranza de las libertades comunitarias, que en el ámbito de la fiscalidad directa se está llevando a extremos desproporcionados hasta el punto de estarse socavando las bases estructurales sobre las que se han levantado los sistemas fiscales de los Estados miembros. Es esta situación la que permite afirmar la existencia de un “derecho comunitario tributario”, que es descrito por parte de la doctrina europea como el “nuevo orden fiscal comunitario”. Entre los autores que se refieren al mismo, destacamos a F. VANISTENDAEL quien en su día lo describió como el “new tax legal order”², y en la doctrina nacional, F.A. GARCÍA-PRATS, quien se refiere a un “derecho comunitario de la fiscalidad”³.

Hemos de aclarar varios aspectos: a) únicamente nos limitaremos al estudio de la jurisprudencia comunitaria en materia de la fiscalidad directa y se realizarán excepciones a dicho límite, para analizar determinadas sentencias que si bien han sido emitidas en otros ámbitos comunitarios pueden ser extrapolables y servir para fundar cuestiones relacionadas con la fiscalidad directa de los Estados miembros⁴ y; b) nos abstendremos de un análisis crítico de la doctrina jurisprudencial comunitaria, por cuanto ello se alejaría de nuestro objetivo principal que es lograr una delimitación conceptual de los términos de discriminación y restricción⁵.

¹ El TJCE también utiliza otros conceptos como el de “obstáculo” o “disuasión”, sin embargo, a lo largo de este trabajo se comprobará que estos términos pueden incluirse dentro del concepto de restricción, por lo que en éste momento únicamente nos referimos a los dos conceptos de mayor trascendencia “discriminación” y “restricción”.

² VANISTENDAEL, F., “The new Community Tax Order”, *Common Market Law Review*, 1994. Esta denominación es seguida por otros autores como: PASQUALE, Pistone, *The impact of Community law on tax treaties: issues and solutions*, *Eucotax Series on European Taxation*, Kluwer Law, United Kingdom, 2002.

³ GARCÍA-PRATS, Francisco Alfredo, “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (1) (I): La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Enero-Marzo 2001, L1/259, pág. 258.

⁴ Asimismo se comentarán las conclusiones presentadas por los Abogados Generales en estos asuntos, ahí donde se considere conveniente para un mejor entendimiento de la jurisprudencia del Tribunal.

⁵ Nos abstendremos de realizar referencias bibliográficas, puesto que este estudio se delimita a determinar el contenido de los conceptos de discriminación y restricción a la luz de la jurisprudencia del TJCE. Sin embargo, anexamos una cita de bibliografía nacional y europea relacionada con el análisis de la jurisprudencia comunitaria estudiada en este trabajo, para efectos de que el lector se pueda remitir directamente a dichos documentos para un análisis crítico de la misma.



Este trabajo se estructura en cinco secciones: I. Introducción, en la que se expone el objetivo último de este trabajo, así como las limitaciones del mismo. II. La cláusula general del principio de no discriminación comunitaria. En esta segunda sección pretendemos exponer únicamente cuál es el ámbito de aplicación de la cláusula general del principio de no discriminación comunitaria, lo que nos conducirá a aclarar cuando se aplicarán las cláusulas específicas de este principio comunitario. Esta aclaración es importante para entender porqué la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo en el ámbito de la fiscalidad directa (la que es objeto de estudio en este trabajo), ha sido emitida sobre la base de la aplicación de las cláusulas específicas del principio de no discriminación comunitaria. III. Los conceptos de discriminación y restricción a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Esta tercera sección se destina a analizar la jurisprudencia del Tribunal clasificando la misma, según que dicho órgano haya calificado una determinada normativa interna de un Estado miembro como discriminatoria o restrictiva, o bien, no la haya calificado del todo, declarando que una determinada libertad comunitaria se opone a su existencia. Buscamos en esta sección identificar el contenido a los conceptos de discriminación y restricción dados por el propio Tribunal en su jurisprudencia. IV. La configuración del término de comparabilidad. Analizamos en esta cuarta sección cómo se constituye el término de comparabilidad en las situaciones de discriminación y en las situaciones de restricción. Lo anterior, por cuanto consideramos que éste elemento que conforma la primera fase del proceso para la determinación de la existencia de una discriminación o restricción contraria al Derecho comunitario⁶, es esencial al momento de buscar la aclaración conceptual que perseguimos, pues será la base para determinar cuándo nos encontramos ante uno u otro supuesto. Sin embargo, ésta afirmación habrá que recibirla con cautela y de forma matizada, pues como demostraremos las diferencias conceptuales no son tan evidentes y claras, en algunos casos. V. Conclusiones. En esta última Sección presentaremos nuestras conclusiones sobre el tema.

2. LA CLÁUSULA GENERAL DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN COMUNITARIA

La cláusula general del principio de no discriminación comunitaria prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad (artículo 12 del Tratado de la Unión Europea)⁷.

El artículo 12 del TUE, en virtud del principio *“specialia generalibus derogant”* únicamente se aplicará de forma independiente en situaciones amparadas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no prevea una prohibición específica de no discriminación⁸. En sentido contrario,

⁶ El proceso de determinación de la existencia de una discriminación o restricción, según sea el caso, contraria al Derecho comunitario sigue tres fases: la primera, consiste en comprobar la existencia de una comparabilidad objetiva en el término de comparabilidad utilizado. Este elemento es un requisito de cumplimiento obligado en supuestos de discriminación, pero que en situaciones de restricción puede existir o no existir; la segunda fase, es la constatación de la existencia de una discriminación o restricción, según corresponda, en el ámbito de una determinada libertad comunitaria, constatada la cual entramos a la tercera fase, que consiste en determinar si la discriminación o restricción en cuestión, encuentra justificación expresa en el Tratado de la Unión Europea o en una razón imperiosa de interés general.

⁷ El primer párrafo del artículo 12 del Tratado de la Unión Europea (TUE) expresamente indica: “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.”

Aclaremos que únicamente se utilizará la numeración del Tratado vigente, Tratado de la Unión Europea (en lo sucesivo TUE), también conocido como Tratado de Ámsterdam. Este Tratado fue suscrito el 2 de octubre de 1997 y entró en vigor el 1 de mayo de 1999, modifica el Tratado de la Unión Europea, los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y determinados actos conexos. Instrumento de ratificación de España, de 23 de diciembre de 1998. La numeración del Tratado de Roma y del Tratado de Maastricht, únicamente se mencionará en el análisis de jurisprudencia, con el fin de respetar el contenido de la misma y de que sea valorada, teniendo en consideración el marco jurídico vigente en el momento en que cada sentencia ha sido emitida.

⁸ Sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/República Helénica, Asunto 305/87, Rec. 1989, P. 01461, FJ 12 y 13. Opinión del Abogado General Darmon, de 24 de Enero de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, párrafo 21. Opinión del Abogado General Darmon del 6 de octubre de 1992, Werner, Asunto C-112/91, párrafo 52. Asimismo, véase: Sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/Grecia, Asunto 305/87, Rec. 1989, P. 1461. Sentencia de 23 de abril de 1991, Hoefner y Elser/Macroton, Asunto C-41/90, Rec. 1991, P. I-1979, FJ 36. Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services Bv, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137, FJ 12. Sentencia del TJ de 12 de mayo de 1998, Esposos Robert Gilly, Asunto C-336/96, Rec. 1998, P. I-02793, FJ 37.

esta disposición no se aplicará cuando estemos en el ámbito de las libertades fundamentales de trabajadores, establecimiento, de prestación de servicios y de movimiento de capitales⁹.

Esta disposición general ha sido desarrollada de forma específica, en el ámbito de las libertades fundamentales de: libertad de trabajadores, establecimiento, servicios y capitales (artículos 39, 43, 49 y 56 del TUE, respectivamente)¹⁰. En consecuencia, cualquier normativa contraria a dichos artículos, lo será también con respecto al artículo 12 del TUE¹¹ y a *contrariu sensu*, cuando una normativa sea compatible con alguna de dichas cláusulas específicas, lo será también con la norma general¹². Omitimos hacer la referencia al contenido de las libertades por estar éstas ampliamente desarrolladas por la doctrina y la jurisprudencia comunitaria.

Finalmente, cabe mencionar que en el estudio del principio de no discriminación comunitaria, debemos tener en cuenta cuáles son sus características fundamentales, pues ello nos permitirá realizar una aplicación más adecuada del mismo. Las características del principio de no discriminación son las siguientes: su naturaleza jurídica y no política, al estar regulado en el TUE; su carácter instrumental respecto del ordenamiento comunitario y de sus objetivos finales que tiende a cumplir¹³ y; su diferenciación en relación con otras proyecciones del mismo principio¹⁴.

3. LOS CONCEPTOS DE DISCRIMINACIÓN Y RESTRICCIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

En el ámbito del Derecho comunitario, el principio de no discriminación se erige como una proyección concreta del principio de igualdad. No obstante, se le considera que éste constituye su formulación negativa, al establecerse en sentido negativo, como prohibición de discriminación. Por

Sentencia de 23 de febrero de 1994, Scholz, C-419/92, Rec. p. I-929, FJ. 6 y 20. Sentencia de 17 de mayo de 1994, Corsica Feries, Asunto C-18/93, Rec. 1994, P. I-1783, FJ 19. Sentencia de 29 de febrero de 1996, Skaavi y Chryssanthakopoulos, Asunto C-193/94, Rec. 1996, P. I-929, FJ 20. Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland plc, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 20. Sentencia de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, Asunto C-55/98, FJ 16. Sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, Asunto C-251/98, Rec. 2000, P. I-02787, FJ 23, 24 y 25. Sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft, Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, P. I-01727, FJ 38, 39 y 40. Sentencia de 26 de junio de 2003, Riksskatteverket, Asunto C-422/01, FJ 61.

⁹ Nos abstenemos de hacer referencia a la libertad de circulación de mercancías, por cuanto la jurisprudencia emitida en el ámbito de la fiscalidad directa se emite principalmente en el marco de las libertades citadas.

¹⁰ La jurisprudencia consultada omite el pronunciamiento sobre el artículo 56, no obstante, es claro que dicho artículo contiene la cláusula específica de no discriminación en el ámbito de la libertad de circulación de capitales y pagos.

¹¹ Sentencia de 30 de mayo de 1989, Comisión/República Helénica, Asunto 305/87, Rec. 1989, P. 01461, FJ 12 y 13. Opinión del Abogado General Darmon del 24 de Enero de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, párrafo 21. Sentencia de 13 de Julio de 1993, Commerzbank A.G., Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017, FJ 21. Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland plc, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 20.

¹² Sentencia de 9 de junio de 1977, Van Ameyde, Asunto 90/76, Rec. 1977, P. 1091, FJ 27. Sentencia de 14 de enero de 1988, Comisión/Italia, Asunto 63/86, Rec. 1988, P. 00029, FJ 12. Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner, Asunto C-112/91, RJ. 1993, P. I-00429, FJ 20.

¹³ Instrumentalidad cuyas notas características son: a) no existe un contenido *per se* natural de este principio, su contenido está determinado por las condiciones que presiden la formulación de la comparación y la perspectiva en la que se realiza dicha comparación; b) la conclusión del tratamiento discriminatorio se infiere únicamente teniendo en cuenta el contexto general del ordenamiento en el que se inserta dicho principio y los objetivos finales perseguidos por el mismo; c) se establece como uno de los instrumentos previstos por el Derecho comunitario para la realización efectiva y progresiva del mercado interior. (GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Editorial Tecnos SA., Madrid, 1998, págs. 27-33).

¹⁴ Se distingue así el principio comunitario de no discriminación, del principio de no discriminación regulado en los Convenios de Doble Imposición que a su vez, se basan en el artículo 24 del MC OCDE, del principio de igualdad de los derechos internos y finalmente, del regulado por el artículo 14 de la Convención Europea de Derechos Humanos. (Este tema es analizado con mayor profundidad por el autor SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación fiscal*, Editorial Edersa, Madrid, 2001, págs. 41-218).



el contrario, el principio de igualdad se establece como un principio de formulación positiva, basado en el derecho a la igualdad.

En el ámbito de la fiscalidad directa, el principio de no discriminación comunitario ha ido evolucionando gracias a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) hasta constituirse en el principal límite al ejercicio de la competencia exclusiva que los Estados miembros reservan en ésta materia. La conciencia de su trascendencia nos ha llevado a realizar esta investigación en aras de demostrar que los efectos de su aplicación pueden llegar a fracturar los cimientos de los sistemas tributarios de los Estados miembros.

Esta sección pretende exponer el contenido dado por el propio Tribunal de Luxemburgo a los conceptos de discriminación y restricción en su jurisprudencia. Además, la aclaración conceptual que pretendemos realizar, brindará las herramientas necesarias para poder determinar bajo qué circunstancias podemos requerir el amparo del Derecho comunitario. Para lo cual, necesitamos poder identificar qué tipo de vulneración se está dando en un caso concreto, ya sea discriminación, restricción, obstáculo, disuasión, cuáles son sus diferencias y qué efectos se producen en cada caso. Tal y como hemos mencionado con anterioridad, la respuesta a estas interrogantes se obtendrá principalmente de la jurisprudencia comunitaria en materia de fiscalidad directa.

A. LA DISCRIMINACIÓN

1. *Concepto*

Una discriminación consiste en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes¹⁵. Nótese la similitud con respecto al principio de igualdad, en la medida en que la igualdad no es tratar a todos de forma igual, sino de forma desigual a los que son desiguales.

No toda diferencia de trato conducirá a una vulneración del principio de no discriminación comunitaria. El Tribunal desde sus inicios manifestó que una diferencia de trato de situaciones no comparables no conduce automáticamente a la conclusión de la existencia de una discriminación. Una apariencia formal de discriminación puede corresponder de hecho a una ausencia de discriminación material. Una discriminación material va a consistir en tratar situaciones similares diferentes o diferentes situaciones de forma idéntica¹⁶.

La comparabilidad de las situaciones puede demostrar que una diferencia de trato no constituye una discriminación prohibida si, en el análisis final, el nacional comunitario no se encuentra en una situación más desfavorable que el nacional del Estado de acogida¹⁷. Por ello, analizaremos posteriormente en qué circunstancias se cumple con dicho término de comparabilidad.

2. *Clasificación de las diversas modalidades de discriminación*

De la jurisprudencia comunitaria estudiada es posible extraer una clasificación de las diversas modalidades de discriminación que han sido evaluadas por el Tribunal de Justicia. La importancia de esta clasificación se centra en permitirle al aplicador de la normativa comunitaria conocer cuáles son los diversos matices que pueden considerarse al momento de analizar si una normativa interna es discriminatoria de conformidad con el Derecho comunitario, permitiéndole realizar su tarea de interpretación y aplicación de la normativa comunitaria de una forma ágil y completa, en cuanto se consideran todas las perspectivas que han sido consideradas por el Tribunal en sus sentencias.

¹⁵ Sentencia de 13 de noviembre de 1984, Racke, Asunto 283/83, Rec. P. 3791, FJ. 7. Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ. 30. Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-02493, FJ 17. Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ. 40. Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, asunto C-391/97, FJ 21.

¹⁶ Sentencia de 17 de Julio de 1963, República Italiana/Comisión, Asunto 13-63, Rec. 1963, P. 00165.

¹⁷ Conclusiones del Abogado General Darmon, presentadas el 24 de enero de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, párrafos 6 y 7.

Los diferentes tipos de discriminaciones pueden clasificarse en cinco grupos: a) según se trate de una discriminación manifiesta o encubierta; b) según se alegue por un nacional comunitario contra el Estado de acogida o contra su Estado de origen (en éste último caso, se denomina discriminación inversa); c) según que el nacional comunitario perjudicado lo sea de forma directa por la normativa nacional respectiva o como consecuencia, de la aplicación de dicha normativa a un tercero con el que tiene relaciones económicas (de aplicación indirecta); d) según que el término de comparabilidad lo constituyan un no residente (nacional comunitario) y un residente, o bien, dos sujetos no residentes (nacionales comunitarios), o dos sujetos residentes, que han ejercido sus libertades comunitarias y; e) por la naturaleza de las disposiciones discriminatorias, materiales o procedimentales.

2.1. Discriminación manifiesta y encubierta¹⁸

a. Discriminación manifiesta

También se le denomina discriminación directa. Se produce cuando la desigualdad de trato se basa en el criterio de la nacionalidad. La normativa interna de un Estado miembro establece una disposición en la que diferencia entre el sujeto nacional de dicho Estado¹⁹ y el nacional de otro Estado miembro, por ello, la vulneración del Derecho comunitario es manifiesta¹⁹.

b. Discriminación encubierta o indirecta

La normativa que regula la igualdad de trato también prohíbe cualquier forma de discriminación encubierta o indirecta que mediante la aplicación de otros criterios de diferenciación, conduzcan al mismo resultado que el producido por una discriminación manifiesta²⁰. En estos casos, aún cuando una norma no contenga ninguna diferenciación por razón de nacionalidad y en consecuencia, formalmente sea aplicable indistintamente a nacionales y nacionales comunitarios, no necesariamente se excluirá la existencia de una discriminación encubierta o indirecta. La igualdad de trato debe ser garantizada de hecho y de derecho²¹. En este contexto, es posible que criterios tales como el lugar de origen, de procedencia, de residencia, o bien, el domicilio social por lo que respecta a sociedades²², tomando en consideración las circunstancias del caso y los efectos producidos, pueden ser equivalentes a una discriminación por razón de nacionalidad que sea prohibida por el Tratado²³.

En el caso de las personas jurídicas, y de conformidad con el párrafo primero del artículo 48 TUE, el domicilio social equivale a la nacionalidad de las personas físicas²⁴. No obstante, tal y

¹⁸ Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. 1974, P. 00153. Conclusiones del Abogado General Darmon del 6 de octubre de 1992, Werner, Asunto C-112/91, párrafo 51.

Un análisis más extensivo de este tipo de discriminaciones se realizará posteriormente.

¹⁹ Conclusiones del Abogado General Alber del 19 de noviembre de 1998, Royal Bank of Scotland, Asunto C-311/97, párrafo 38. El TJCE declara la existencia de una discriminación directa en el ámbito de la fiscalidad directa en su primera sentencia emitida en esta materia: Sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet, Asunto 6/60, Rec. 1960, P. 00559, y en la Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, Asunto C-1/93, Rec. 1994, Pág. I-01137, FJ 20.

²⁰ Sentencia de 12 de Febrero de 1974, Sotgiu, Asunto 152/73, Rec. 1974, P. 00153, FJ 11. Sentencia de 28 de abril de 1977, Thieffry, Asunto 71/78, Rec. 1977, P. 00765. Sentencia de 5 de diciembre de 1989, Comisión/Italia, Asunto C-3/88, Rec. 1989, P. 4035. Sentencia de 8 de Mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779, FJ 13. Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137, FJ. 15. Sentencia de 13 de Julio de 1993, Commerzbank, Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017, FJ. 14. Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 26. Sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión/ Luxemburgo, asunto C-151/94, Rec. 1995, P. I-03685, FJ. 14. Sentencia de 8 de Julio de 1999, Baxter, Asunto C-254/97, FJ 10. Sentencia de 16 de Mayo de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99, Rec. 2000, P. I-03337, FJ 18.

²¹ Conclusiones del Abogado General Darmon de 24 de Enero de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, párrafo 3.

²² Sentencia de 13 de Julio de 1993, Commerzbank A.G., Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017, FJ 14.

²³ Sentencia de 12 de Febrero de 1974, Sotgiu, Asunto 152/73, Rec. 1974, P. 00153, FJ 11.

²⁴ En éste sentido véase también: Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273, FJ. 18. Sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain, Asunto C-307/97, Rec. 1999, P. I-06161, FJ 36. Conclusiones del Abogado General Lenz de 5 de noviembre de 1996, Futura Participations, Asunto C-250/95, párrafo 37.



cómo se observará, aún cuando una normativa interna de un Estado miembro establezca una diferencia de trato con base en el criterio del domicilio social de las personas jurídicas, el Tribunal calificará dicha normativa como una discriminación encubierta, nunca como una discriminación manifiesta. Lo que constituye en cierta medida, una contradicción con respecto a la afirmación anteriormente expuesta.

El criterio de residencia es una condición que cumplen normalmente los nacionales del Estado miembro respectivo, y consecuentemente, no la cumplen los nacionales de los otros Estados miembros²⁵. Por ello, se considera que una normativa que discrimina con base en este criterio es susceptible de producir los mismos efectos que una discriminación manifiesta que se base en el criterio de nacionalidad. No obstante, como mencionamos anteriormente, deberán de tomarse en consideración las circunstancias del caso y los efectos producidos para determinar la existencia de esta discriminación prohibida. Por lo tanto, no se trata de una formulación de carácter general.

El Tribunal de Justicia ha indicado que aún cuando las normas se apliquen con independencia de la nacionalidad del sujeto pasivo de que se trate, una normativa interna que establece como criterio de distinción el de residencia, negando a los no residentes determinadas ventajas fiscales que se conceden a los residentes, implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros, debido a que los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales. Por ello, las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad²⁶.

Para que exista discriminación indirecta no se requiere que la medida afecte exclusivamente a los no residentes, sino que les afecte "principalmente" o "en concreto"²⁷.

Sin embargo, recordemos que en el ámbito de la fiscalidad directa, el criterio de la residencia es esencial para determinar el régimen de sujeción de los sujetos pasivos. Se trata de un concepto substancialmente fiscal y de carácter objetivo. Este criterio se aplica en lugar del de nacionalidad, debido a que lo que se busca es sujetar a imposición a quienes mantienen un vínculo real, en especial económico con dicho Estado²⁸. Por ello, le corresponderá a este Estado gravar la totalidad de los rendimientos del sujeto pasivo residente de manera global y otorgarle las deducciones y desgravaciones que correspondan al considerar sus circunstancias personales. Por su parte, el Estado en el que el sujeto no resida, pero en cuyo territorio genera determinados rendimientos (Estado de la fuente), gravará únicamente dichos rendimientos de forma objetiva.

El derecho fiscal internacional se basa en este criterio de sujeción al impuesto²⁹, de ahí que se encuentre plasmado en el Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)³⁰. Como consecuencia de ello, las Instituciones de la Unión Europea han in-

²⁵ Sentencia de 15 de enero de 1986, Pinna, Asunto 41/84, Rec. 1986, P. 1. Sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. 1779. Sentencia de 10 de noviembre de 1992, Comisión/Bélgica, Asunto C-326/90, Rec. 1992, P. I-5517. Sentencia de 10 de marzo de 1993, Comisión/Luxemburgo, C-111/91, Rec. 1993, P. I-817. Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-225. Sentencia de 12 de junio de 1997, Merino García, Asunto C-266/95, Rec. 1997, P. I-3279. Sentencia de 27 de noviembre de 1997, Meints, Asunto C-57/96, Rec. 1997, P. I-6689.

²⁶ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ. 27, 28 y 29. Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ. 37 y 38. Sentencia de 8 de Mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779, FJ 14. Sentencia de 25 de julio de 1991, Factortame, Asunto C-221/89, Rec. 1991, P. I-3905, FJ 32. Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann, Asunto C-204/90, Rec. 1992, P. I-00249, FJ 9. Sentencia de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, Asunto C-300/90, Rec. 1992, P. I-00305, FJ 7. Sentencia de 13 de Julio de 1993, Commerzbank A.G., Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017, FJ 15. Sentencia de 8 de Julio de 1999, Baxter, Asunto C-254/97, FJ 13.

²⁷ Sentencia de 8 de Mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779, FJ 14. Conclusiones del Abogado General Darmon de 17 de marzo de 1993, Commerzbank A.G., Asunto C-330/91, párrafo 50.

²⁸ Conclusiones del Abogado General Darmon presentadas el 17 de marzo de 1993, Commerzbank A.G., Asunto C-330/91, párrafo 37. Conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 22 de noviembre de 1994, Finanzamt Koeln-Altstadt contra Roland Schumacker, Asunto C-279/93, párrafo 35 y 36.

²⁹ Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/República Francesa (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, FJ 17.

³⁰ Sentencia de 14 de Febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 38. Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, asunto C-391/97, FJ 24.

corporado este criterio en diversas Directivas que regulan aspectos fiscales comunitarios, específicamente en las Directivas 90/434/CEE³¹, 90/435/CEE³² y 2003/48/CE³³, que hacen expresa referencia al concepto de residencia fiscal.

En procura de ser consecuente con esta línea de desarrollo del Derecho comunitario, que busca en la medida de lo posible respetar el derecho fiscal internacional, el Tribunal ha sido reiterativo en su jurisprudencia, al manifestar que en el ámbito de la fiscalidad, bajo determinadas condiciones, puede estar justificada una distinción en función del domicilio social de una sociedad o de la residencia de una persona física³⁴. No obstante, el resultado de las sentencias emitidas por dicho órgano nos lleva a plantear importantes dudas acerca de la veracidad de esta afirmación, las que serán objeto de un estudio más específico con posterioridad. Observaremos como el Tribunal limita la competencia de los Estados miembros en este ámbito, en aras de salvaguardar y garantizar las libertades fundamentales.

Esto es así, por cuanto el Tribunal considera que el principio de igualdad de trato establecido en las cláusulas específicas de no discriminación podría resultar inefectivo si este pudiera ser menoscabado por normas tributarias nacionales que sean discriminatorias³⁵.

Tal argumento se asienta en el hecho de que las libertades comunitarias han sido configuradas como libertades de carácter incondicional³⁶. Así, en la sentencia Hubbard³⁷ el Tribunal manifiesta: "(...) la eficacia del Derecho comunitario no puede variar en función de los diferentes ámbitos de Derecho nacional dentro de los cuales puede desplegar sus efectos".

Por ello, se considera que aún cuando no exista en el estado actual del Derecho comunitario una armonización en materia de fiscalidad directa, y aún cuando la misma es competencia exclusiva de los Estados miembros, éstos están obligados a ejercer sus competencias respetando dicho ordenamiento³⁸. Asimismo, esta obligación encuentra fundamento en el principio general de cooperación establecido por el artículo 10 del Tratado³⁹.

³¹ Directiva 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, DO L N° 225, P. 001-005.

³² Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, DO L N° 225, P. 006-009.

³³ Directiva del Consejo de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DO L N° 157, P. 0038-0048.

³⁴ Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273, FJ 19.

³⁵ Sentencia de 8 de Mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779, FJ 12. En el mismo sentido: Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273, FJ 18 y Sentencia de 13 de Julio de 1993, Commerzbank A.G., Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-0401, FJ 13, en las que se indica que admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente por razón de que el domicilio donde se encuentre la sociedad sea en otro Estado miembro, privaría de contenido a la libertad de establecimiento regulada en el Tratado. Véase también: Sentencia de 8 de Marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, P. I-1727, FJ 42. Sentencia de 21 de Noviembre de 2002, X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00, FJ 38.

³⁶ Sentencia de 28 de Enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273, FJ 26.

³⁷ Sentencia de 1 de Julio de 1993, Hubbard, Asunto C-20/92, Rec. P. I-3777, FJ 19.

³⁸ Sentencia de 14 de Febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 21. Sentencia de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-0249, FJ 16. Sentencia de 27 de Junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 36 y 61. Sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations, Asunto C-250/95, Rec. 1997, P. I-02471, FJ 19. Sentencia de 16 de Julio de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), Asunto C-264/96, Rec. 1998, P. I-04695, FJ 19. Sentencia de 26 de Enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95, FJ 34. Sentencia de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 19. Sentencia de 14 de Septiembre de 1999, Gschwind, Asunto C-391/97, FJ 20. Sentencia de 21 de Septiembre de 1999, Saint-Gobain, Asunto C-307/97, Rec. 1999, P. I-06161, FJ 58. Sentencia de 28 de Octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, FJ 15. Sentencia de 26 de Octubre de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97, Rec. 1999, P. I-07447, FJ 32. Sentencia de 13 de Abril de 2000, Baars, Asunto C-251/98, Rec. 2000, P. I-02787, FJ 17. Sentencia de 6 de Junio de 2000, Verkooijen, Asunto C-35/98, Rec. 2000, P. I-04071, FJ 32. Sentencia de 14 de Diciembre de 2000, AMID, Asunto C-141/99, Rec. 2000, P. I.-11619, FJ 19. Sentencia de 8 de Marzo de 2001, Metallgesellschaft, Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, P. I-01727, FJ 37. Sentencia de 3 de octubre de 2002, Sr. Danner, Asunto C-136/00, FJ 28. Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Sr. de Groot, Asunto C-385/00, FJ 75, 93 y 94. Sentencia de 21 de Noviembre de 2002, X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00, FJ 32. Sentencia de 12 de Diciembre de 2002,



Las discriminaciones indirectas que expresamente han sido declaradas como tales por el Tribunal de Justicia hasta la fecha, son las siguientes:

I. *En el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas*

Las disposiciones internas de los Estados miembros que deniegan la consideración de la situación personal y familiar al sujeto no residente que obtiene la mayor parte de sus ingresos y la cuasi totalidad de los ingresos familiares en el Estado de empleo, por lo que sus circunstancias personales y familiares no pueden ser tomadas en consideración en su Estado de residencia⁴⁰.

II. *En relación al tipo de gravamen soportado por los sujetos pasivos*

Una normativa que impone al sujeto pasivo no residente un tipo impositivo más alto en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y sobre la Renta, que a los sujetos pasivos residentes y asimilados, en el caso de que no perciban la totalidad de sus rentas en el Estado de acogida⁴¹.

Una normativa nacional que en materia tributaria establece un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado a los no residentes que el aplicable a los residentes y asimilados⁴².

Las disposiciones nacionales que imponen un tipo impositivo más alto a las sociedades cuyo domicilio se encuentre en otro Estado miembro, con independencia de su forma jurídica y de la naturaleza de las acciones que emiten, a pesar de que el régimen tributario aplicable entre éstas y las sociedades residentes sea el mismo⁴³.

III. *En materia de devolución de impuestos indebidamente pagados o pagados en exceso*

Las disposiciones nacionales que establezcan la no devolución de impuestos pagados en exceso, cuando el residente abandone el Estado de residencia para buscar empleo en otro Estado miembro durante el ejercicio económico⁴⁴.

Una normativa nacional que deniega la concesión del derecho al complemento de devolución de los impuestos indebidamente ingresados a las sociedades que tengan su domicilio social en otros Estados miembros⁴⁵.

IV. *En relación con deducciones fiscales*

Una regulación nacional que deniega una deducción fiscal a los asegurados que celebren contratos de seguros con un asegurador establecido en otro Estado miembro⁴⁶.

Una normativa que deniega al sujeto pasivo no residente que obtiene la totalidad o cuasi totalidad de sus rendimientos en el Estado en el que ejerce su actividad profesional, la posibilidad de deducir la reserva de vejez bajo los mismos requisitos exigibles a un sujeto pasivo residente⁴⁷.

Lankhorst-Hohorst, Asunto C-324/00, FJ 26. Sentencia de 26 de Junio de 2003, Riksskatteverket, Asunto C-422/01, FJ 25. Sentencia de 13 de Noviembre de 2003, Schilling, Asunto C-209/01, FJ 22.

³⁹ Este argumento ha sido expuesto por el Abogado General, Sr. Antonio Saggio en sus Conclusiones presentadas el 1 de diciembre de 1998, Baxter, Asunto C-254/97, párrafo 6.

⁴⁰ Sentencia de 14 de Febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 38.

⁴¹ Sentencia de 27 de Junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 39, 48 y 49.

⁴² Sentencia de 12 de junio de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01, FJ 28 y 53

⁴³ Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 30

⁴⁴ Sentencia de 8 de Mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779

⁴⁵ Sentencia de 13 de Julio de 1993, Commerzbank A.G., Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017, FJ 15 y 18.

⁴⁶ Sentencia de 28 de Enero de 1992, Bachmann, Asunto C-204/90, Rec. 1992, P. I-00249, FJ 25 y 31.

Una disposición interna que deniega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, aplicable en cambio a los residentes⁴⁸.

V. *En el ámbito de incentivos fiscales, ya sean estas ayudas fiscales o desgravaciones fiscales*

Una disposición nacional que supedita la concesión de una ayuda social a favor de la vivienda, al requisito de que los préstamos destinados a financiar la construcción, la adquisición o la mejora de la vivienda se hayan contraído con una entidad de crédito autorizada en dicho Estado miembro, lo que supone que esté establecida en el mismo⁴⁹.

Una normativa interna que deniega la concesión de una desgravación fiscal sobre los ingresos derivados de la venta en el Estado miembro de determinados productos farmacéuticos cuando la investigación relativa a dichos productos y sus costes, no se haya realizado en dicho Estado, afectando con ello a las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros que ejercen su derecho de establecimiento secundario y que venden en dicho territorio especialidades farmacéuticas derivadas de actividades de investigación realizadas en el Estado del domicilio de la matriz⁵⁰.

Como mencionamos, se ha citado únicamente la normativa interna que ha sido analizada por el Tribunal, en la que se ha declarado la discriminación indirecta de forma expresa. No obstante, ello no implica que ésta no exista en otras sentencias del Tribunal, principalmente en el ámbito de la fiscalidad directa en que las diferencias de trato se originan en virtud de la aplicación del criterio de la residencia fiscal. Lo fundamental es tener en cuenta que ante una diferencia de trato, que pueda ser discriminatoria, cuando no se utilice de forma expresa el criterio de la nacionalidad, estaremos ante un supuesto de discriminación indirecta.

Cabe mencionar que en los casos expuestos, en ocasiones el Tribunal ha calificado una misma situación como un supuesto de discriminación indirecta, de restricción u obstáculo⁵¹. Es esta confusión la que pretendemos aclarar en este epígrafe, en aras de poder contar con los elementos adecuados para determinar ante cuál supuesto nos encontramos al analizar una normativa nacional específica y cuales son los efectos de que se califique dicha normativa como un supuesto de discriminación o de restricción. No obstante, esta situación será objeto de análisis en un epígrafe posterior.

2.2 Según que el nacional comunitario sea perjudicado por la normativa interna del Estado de acogida o de su Estado de origen

Esta distinción encuentra fundamento en el objetivo esencial de la Unión Europea, que es el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria⁵². Asimismo, resulta importante tener en cuenta el ámbito espacial de aplicación del Derecho comunitario, que está conformado por el territorio de los Estados miembros, así como de los departamentos franceses de

⁴⁷ Sentencia de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-02493 – FJ 22.

⁴⁸ Sentencia de 12 de junio de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01, FJ 28 y 53

⁴⁹ Sentencia de 14 de Noviembre de 1995, Svensson, Asunto C-484/93, Rec. 1995, P. I-3955, FJ 10.

⁵⁰ Sentencia de 8 de Julio de 1999, Baxter, Asunto C-254/97. El Abogado General Saggio, calificó esta situación tanto de discriminación indirecta (párrafo 7), como de restricción de salida (párrafo 19).

Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio, presentadas el 1 de diciembre de 1998, Baxter, Asunto C-254/97. Estamos de acuerdo en que puede analizarse desde ambas perspectivas, ya que puede tener efectos discriminatorios o restrictivos, dependiendo de si el sujeto afectado, en este caso, la empresa farmacéutica es residente o no residente.

⁵¹ Sentencia de 28 de Enero de 1992, Bachmann, Asunto C-204/90, Rec. 1992, P. I-00249, FJ 25 y 31. Esta normativa fue calificada también como restricción y obstáculo a la libre prestación de servicios. Sentencia de 14 de Noviembre de 1995, Svensson, Asunto C-484/93, Rec. 1995, P. I-3955, FJ 10. También el Tribunal califica ésta situación de obstáculo a la libre circulación de capitales en la medida en que tal normativa puede disuadir a los beneficiarios del préstamo a no dirigirse a bancos de otros Estados miembros. Asimismo, véase la Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, , Rec. 1986, P. 00273, en la que el Tribunal declara la existencia de una discriminación, pero también manifiesta que se trata de una restricción.

⁵² Artículo 2 del Tratado de la Unión Europea.



Ultramar, las Azores, Madeira y las Islas Canarias, con las limitaciones y excepciones que indica el artículo 299 del Tratado de la Unión Europea.

En este contexto, usualmente las cuestiones que han sido remitidas al Tribunal para su interpretación por parte de los Estados miembros, han tenido principalmente por objeto analizar cuál es la situación del nacional comunitario que ejerce una actividad económica (ya sea mediante el ejercicio de la libertad de trabajadores, de establecimiento, de servicios o de capitales) en otro Estado miembro, el Estado de acogida. En estos casos, la libre circulación entre Estados miembros, constituye un elemento que produce de forma automática el amparo del Derecho comunitario. No obstante, tal afirmación tiene sus matices, opera automáticamente cuando se ejerce dicha libertad de circulación con una finalidad económica, en el tanto, en que si no se persigue dicha finalidad económica, la libre circulación podrá ser amparada por el Derecho comunitario únicamente en la medida en que así haya sido admitido por las Instituciones de la Unión Europea⁵³.

Por otra parte, tenemos que las situaciones puramente internas son aquellas en las que no existe un punto de conexión relevante con alguna de las situaciones contempladas por el Derecho comunitario, siendo que todos los elementos que configuran la situación, están situados en el interior de un único Estado miembro. Estas no pueden ser amparadas por el ordenamiento comunitario y en consecuencia, la solución del conflicto que en dichos supuestos pueda presentarse compete al Estado miembro respectivo⁵⁴. El Abogado General Tizzano lo ha descrito como “el principio según el cual el Derecho comunitario no se aplica a los supuestos cuyos elementos significativos sean meramente internos de un Estado miembro”⁵⁵.

Todo nacional comunitario que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en otro Estado miembro, está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones antes mencionadas⁵⁶.

En el asunto Werner el Tribunal consideró que el único elemento que salía del marco meramente nacional era el hecho de que el Sr. Werner residía en un Estado miembro distinto de aquel donde ejercía su actividad profesional, elemento que no lo consideró suficiente para declarar que el Sr. Werner ejercía la libertad fundamental de circulación, por cuanto era de nacionalidad alemana, obtuvo sus títulos y su capacitación profesional en Alemania, siempre había ejercido su actividad profesional en dicho país y la normativa fiscal que se le aplicaba era la normativa alemana. Por lo tanto, el Tribunal manifiesta que al no haberse hecho uso de las libertades fundamentales comunitarias, se le deniega la posibilidad de alegar contra su Estado de origen los derechos reconocidos por el Tratado de la Unión Europea. Calificando que cuando el único elemento de extranjería es la residencia en otro Estado miembro del que el sujeto no es nacional, no existe un elemento de extranjería pertinente para requerir el amparo del Derecho comunitario⁵⁷.

Posteriormente, el Tribunal modifica este criterio restrictivo, y opta por hacer una interpretación más amplia del elemento de extranjería relevante para la aplicación del Derecho comunitario, excluyendo así la situación puramente interna que impide el amparo del Derecho comunitario, citamos con carácter ejemplificador los siguientes casos:

⁵³ Como ejemplo de lo anterior tenemos que en el ámbito de libre circulación de personas se ha admitido el derecho de los nacionales europeos de emigrar de un Estado miembro a otro, aún y cuando tal emigración no tenga fines económicos.

⁵⁴ Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95, FJ 26. Sentencias de 28 de enero de 1992, Steen, Asunto C-332/90, Rec.1992, P. I-341, FJ 9. Sentencia de 16 de enero de 1997, USSL n. 47 di Biella, Asunto C-134/95, Rec. 1997, P. I-195, FJ 19. Sentencia de 5 de junio de 1997, Uecker y Jacquet, Asuntos acumulados C-64/96 y C-65/96, Rec. 1997, P. I-3171, FJ 16. Sentencia de 2 de julio de 1998, Kapasakalis y otros, Asuntos acumulados C-225/95 y C-227/95, FJ 22.

⁵⁵ Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Tizzano del 6 de marzo de 2003, Schilling, Asunto C-209/01, Párrafo 83.

⁵⁶ Sentencia de 23 de febrero de 1994, Scholz, Asunto C-419/92, Rec. 1994, P. I-505, FJ 9. Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95, FJ 27.

⁵⁷ Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner, Asunto C-112/91, Rec. 1993, P. I-00429, FJ 16, 19, 44 y 46.

En este asunto al considerarse que se trataba de una situación puramente interna, no se valoró de conformidad con el Ordenamiento comunitario. La doctrina sentada por esta sentencia se encuentra superada, por cuanto el Tribunal no volvió a reiterarla. Además, cabe mencionar que fue una sentencia muy criticada por la doctrina.

En el asunto Asscher, que se trataba de un nacional de los Países Bajos, que ejerce una actividad económica en dicho Estado, pero reside en Bélgica, en donde también realiza una actividad económica, el sr. Asscher se encuentra siendo afectado por la legislación fiscal de su Estado de nacionalidad, como consecuencia de haber ejercido su derecho a la libertad de circulación. En este caso, el sujeto es un nacional de los Países Bajos, que ejerce su actividad económica en dicho país y la normativa aplicada es de este mismo Estado. El Tribunal considera que no se está ante una situación puramente interna por cuanto el sr. Asscher también ejerce su actividad económica en Bélgica, Estado en el que reside, por lo que ejerce los derechos y libertades reconocidos por el Tratado y está legitimado para invocarlas contra su Estado de origen⁵⁸.

En el asunto Halliburton Services, en el que se valoraba una legislación de un Estado miembro que reserva las exenciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que se adeuda normalmente en caso de cesiones o ventas que tienen lugar con motivo de una reorganización en el seno de un grupo de sociedades, únicamente a los supuestos en que la sociedad beneficiaria de dicha exención adquiriera bienes inmuebles de una sociedad constituida de conformidad con el Derecho nacional, negando esta exención en caso de que la sociedad transmitente esté constituida de conformidad con el Derecho de otro Estado miembro. En este asunto, el sujeto afectado era una sociedad constituida en Países Bajos, el inmueble a adquirir se encontraba en el territorio de dicho Estado, la normativa aplicable era normativa interna de este país y el elemento de extranjería relevante lo conformaba el hecho de que el transmitente del inmueble era una sociedad domiciliada en otro Estado miembro⁵⁹.

En el asunto Comisión/Bélgica, se valora una normativa interna del Reino de Bélgica, que establecía una prohibición a sus residentes de adquirir títulos de un empréstito emitido en el mercado de eurobonos. En este caso se aplicaba la normativa nacional a los residentes del mismo Estado. Se considera que el elemento de extranjería relevante lo constituye el hecho de que el empréstito fue emitido en el mercado de eurobonos y lo suscribió una agrupación internacional de bancos e instituciones financieras que cotiza en la bolsa de Francfort y se rige por el Derecho Alemán⁶⁰.

En el asunto X, Y, se analiza la legislación de un Estado miembro que establece una diferencia de trato fiscal en las aportaciones de capital realizadas mediante la transmisión de acciones a muy bajo precio. Diferencia de trato que consiste en que cuando la transmisión se efectúa a favor de una persona jurídica de otro Estado miembro en la cual el cedente participa directa o indirectamente o a favor de una sociedad anónima nacional en la cual participa dicha persona jurídica, se le deniega la posibilidad de diferir el impuesto sobre las plusvalías de las acciones transferidas, en el tanto que si no existiera participación alguna de un titular extranjero, podría beneficiarse de tal diferimiento⁶¹.

En este caso, si bien, estamos ante una reestructuración en la titularidad de una actividad económica realizada en Suecia, que continuará desarrollándose en este Estado miembro tras la reestructuración, el Tribunal considera que el elemento de extranjería lo es: a) en el caso de las transmisiones a favor de una persona jurídica extranjera en la que participa directa o indirectamente el cedente o uno de los miembros de su unidad familiar, el hecho de que la sociedad cesionaria esté establecida en otro Estado miembro, y b) en el caso de transmisiones a favor de una sociedad anónima sueca en la cual participa directa o indirectamente una persona jurídica extranjera, la circunstancia de que es una sociedad establecida en otro Estado miembro la que participa en la sociedad cesionaria⁶².

Es sobre la base de esta jurisprudencia, que consideramos suficientemente fundada nuestra afirmación, de que el Tribunal viene efectuando en los últimos años una interpretación amplia del elemento de extranjería relevante para admitir la aplicación del Derecho comunitario.

⁵⁸ Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 33 y 34. Existe una gran similitud en las situaciones fácticas de este caso y el asunto Werner, con la diferencia de que el sr. Werner no ejercía una actividad económica en el Estado del cual era residente.

⁵⁹ Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137, FJ 18 y 20

⁶⁰ Sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, Asunto C-478/98, FJ 16.

⁶¹ Sentencia de 21 de noviembre de 2002, X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00.

⁶² Sentencia de 21 de noviembre de 2002, X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00, FJ 31, 33, 34 y 69.



No podemos obviar el hecho de que pueden producirse efectos perjudiciales como consecuencia de excluir las situaciones puramente internas del amparo del Derecho comunitario, ésta afirmación debe recibirse con matices, pero debe tenerse presente. Estos efectos perjudiciales a los que nos referimos, consisten en la posibilidad de los Estados miembros de tratar de forma más desfavorable a sus nacionales que a los nacionales de otros Estados miembros⁶³. Pero en relación con dicha posibilidad, deseamos dejar constancia de nuestras reservas sobre la conformidad de la misma con el propio Derecho comunitario. El artículo 14 del TUE establece en su apartado segundo: “El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del Tratado”. Si en realidad el mercado interior implica un espacio sin fronteras, ello debería conducir a una aplicación del derecho comunitario a todos los nacionales comunitarios, incluso cuando no están ejerciendo las libertades fundamentales y se encuentren ante situaciones puramente internas. No obstante, considero que existen muchos matices que deben valorarse en torno a esta interpretación, las cuales no son objeto de nuestro estudio en este momento, por lo que únicamente dejamos constancia de las reservas del caso⁶⁴.

Habiendo expuesto las bases sobre las que se funda el tipo de discriminación que analizamos, procedemos a darle contenido a cada supuesto.

a. Nacional comunitario perjudicado por la normativa del Estado de acogida

En la mayor parte de las sentencias dictadas por el Tribunal en el ámbito de la fiscalidad directa, nos encontramos ante supuestos en que el nacional comunitario afectado por dicha normativa, lo es el nacional de otro Estado miembro que ejerce una actividad económica en el Estado de acogida. La generalidad de este tipo de situaciones y el hecho de que caen automáticamente bajo el amparo del Derecho comunitario, en la medida que los nacionales comunitarios actúan en el Estado de acogida con una finalidad económica, produce que no sea objeto de un estudio específico.

b. Nacional comunitario perjudicado por la normativa del Estado de origen

También conocida como discriminación inversa. Para que exista una discriminación inversa, el nacional de un Estado miembro en cuya situación fáctica existe un elemento de extranjería pertinente para obtener el amparo del Derecho comunitario, es afectado por una normativa de su propio Estado de origen, que vulnera el principio de no discriminación comunitario, de forma tal que dicho Estado trata a sus propios nacionales de manera menos favorable que a los nacionales de otros Estados miembros. A modo de ejemplo, cabe mencionar que en sentencias dictadas por el Tribunal en otras áreas de interés comunitario (fuera del ámbito de la fiscalidad directa), se ha indicado que este elemento de extranjería puede ser un título o una capacitación profesional en otro Estado miembro⁶⁵.

El Tribunal de Justicia manifestó en el asunto *Knors* que las libertades fundamentales comunitarias no se realizarían plenamente si los Estados miembros pudieran negar el disfrute de las mismas a aquellos de sus nacionales que hayan hecho uso de las facilidades existentes en materia

⁶³ Sentencia de 26 de enero de 1993, *Werner*, Asunto C-112/91, Rec. 1993, P. I-00429, FJ 17.

⁶⁴ El Derecho comunitario es un derecho dinámico, cuyo contenido va variando día a día, en el ámbito de la fiscalidad directa, principalmente como consecuencia de la labor de integración negativa del Tribunal, las interpretaciones del Tratado pueden variar, porque las normas que lo conforman son susceptibles de ser integradas con diferente contenido. El problema se encuentra en las consecuencias de esta interpretación dinámica, que carece de seguridad para los Estados miembros. Una situación como la analizada, en el caso de que el Tribunal optara por aplicar la interpretación a la que hemos hecho alusión, conllevaría a que los Estados miembros deberían reconocer a cualquier nacional comunitario la cláusula de nación más favorecida, lo que podría traer graves consecuencias tanto en relación con la afectación a los ingresos tributarios de los Estados miembros, como a las relaciones de estos Estados con terceros países.

⁶⁵ Sentencia de 7 de febrero de 1979, *Knors*, Asunto C-115/78, Rec. 1979, P.00399, FJ 20 y 24. Sentencia de 7 de febrero de 1979, *Auer*, 136/78, Rec. 1979, P. 00437, FJ. 26, 28 y 29. Sentencia de 6 de Octubre de 1981, *Broekmeulen*, 246/80, Rec. 1981, P. 02311, FJ. 19 y 20. Sentencia de 3 de Octubre de 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Rec. 1990, P. I-03551, FJ. 12 y 13. Sentencia de 7 de julio de 1992, *Singh*, Asunto C-370/90, Rec. 1992, P. I-04265, FJ. 23.

de circulación y establecimiento⁶⁶. En otras palabras, también podríamos afirmar, que todo nacional comunitario que haya hecho uso de alguna de las libertades comunitarias, está comprendido independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación de dichas libertades⁶⁷.

Consideramos que se pueden distinguir dos fases de evolución en este ámbito, por un lado, una etapa de interpretación más restrictiva de la discriminación inversa, en la que el Tribunal consideró que existe discriminación inversa cuando el sujeto nacional ha adquirido los derechos comunitarios en otro Estado miembro, diferente al de su origen, en virtud de haber ejercido las libertades comunitarias⁶⁸. En estos casos, el nacional de un Estado miembro se encuentra respecto de su Estado de origen, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y las libertades garantizadas por el Tratado⁶⁹. Aquí lo relevante va a ser que el elemento de extranjería pertinente se obtiene del ejercicio de los derechos comunitarios en otro Estado miembro, diferente al de origen del nacional comunitario.

Entre las sentencias que integran esta fase citamos las siguientes⁷⁰:

El asunto de Groot. Éste asunto se trataba de un supuesto de discriminación inversa, en el que el sr. de Groot invoca las normas relativas a la libertad de trabajadores contra su Estado de nacionalidad, por verse perjudicado por una normativa interna que lo afectaba por haber ejercido su derecho de libre circulación ejerciendo una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro⁷¹.

Igualmente en el asunto Schilling los nacionales de un Estado miembro, invocan las normas relativas a la libre circulación de trabajadores contra su Estado de origen, por cuanto han ejercido su derecho a la libre circulación mediante el ejercicio de una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro⁷².

Por otra parte, nos encontramos con una segunda etapa en la que se da una interpretación más amplia de la discriminación inversa. En este contexto, el elemento de extranjería pertinente no lo cumple el sujeto afectado directamente por la normativa de su Estado de origen, sino que quien lo cumple es el sujeto con el que éste se vincula en el ejercicio de su actividad económica, siendo así este último quien ejerce las libertades comunitarias⁷³.

- 2.3. Según que el nacional comunitario perjudicado lo sea de forma directa por la normativa nacional de un Estado miembro, o como consecuencia de su aplicación indirecta
 - a. Nacional comunitario perjudicado de forma directa por la normativa nacional de un Estado miembro

El supuesto en el que el nacional comunitario perjudicado lo es de forma directa por la normativa de un Estado miembro, es el caso más común. Por lo general, las diferencias de trato ba-

⁶⁶ Sentencias de 7 de febrero de 1979, Knoors, Asunto C-115/78, Rec. 1979, P.00399, FJ 20 y 24. Sentencia de 6 de octubre de 1981, Broekmeulen, Asunto 246/80, Rec. 1981, P. 2311, FJ 20.

⁶⁷ En el ámbito de la libertad de trabajadores: Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95, FJ 27. Asimismo véase: Sentencia de 23 de febrero de 1994, Scholz, Asunto C-419/92, Rec. 1994, P. I-505, FJ 9.

⁶⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Mischo, presentadas en el asunto Middleburgh, Asunto C-15/90, Rec. 1991, P. I-4655, párrafo 45.

⁶⁹ Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ. 32. Sentencias de 7 de febrero de 1979, Knoors, Asunto C-115/78, Rec. 1979, P.00399, FJ 24. Sentencia de 3 de octubre de 1990, Bouchoucha, Asunto C-61/89, Rec. 1990, P. I-03551, FJ. 13. Sentencia de 31 de marzo de 1993, Kraus, Asunto C-19/92, Rec. 1993, P. I-01663, FJ 15. Sentencia de 23 de febrero de 1994, Scholz, Asunto C-419/92, Rec. 1994, P. I-00505.

⁷⁰ En esta primera fase se encuentran también las sentencias de los asuntos: Knoors, Broekmeulen, Bouchoucha, Kraus, Scholz, Asscher, citadas en la nota anterior. Puede verse también la Opinión del Abogado General Darmon del 6 de octubre de 1992, Werner, Asunto C-112/91, párrafo 25.

⁷¹ Sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, Asunto C-385/00, FJ 80.

⁷² Sentencia de 13 de noviembre de 2003, Shilling, Asunto C-209/01, FJ 27.

⁷³ Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137, FJ 18 y 20. Omitimos entrar a describir la situación de este asunto, por haber sido mencionada anteriormente.



sadas en el criterio de la nacionalidad (discriminación directa) o residencia (discriminación encubierta) afectan directamente al sujeto no nacional o no residente del Estado de acogida, pero también puede tratarse de un supuesto en que el Estado de origen aplica una normativa nacional aplicable a sus nacionales o residentes, que los afectan directamente en el caso de que ejerzan sus libertades comunitarias. Debido a que se puede tratar de una normativa aplicada por el Estado de acogida o el de origen, utilizamos en la clasificación el término “Estado miembro”. En este tipo de discriminación el elemento relevante está constituido por la aplicación directa de una normativa de un Estado miembro, que establece un trato diferente a un nacional comunitario que ha ejercido las libertades fundamentales.

- b. Nacional comunitario perjudicado por la aplicación indirecta de la normativa interna de un Estado miembro⁷⁴

Las disposiciones internas de los Estados miembros también pueden afectar a un nacional comunitario mediante su aplicación indirecta. Se trata de una diferencia de trato que tiene un efecto indirecto sobre la situación de los nacionales comunitarios no residentes al afectarse sus condiciones en el ejercicio de las libertades comunitarias en el Estado miembro en el que realizan dichas actividades.

Este tipo de discriminación ha sido declarada en el asunto *Halliburton Services*, en el que se valoraba una legislación de un Estado miembro que reserva las exenciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que se adeuda normalmente en caso de cesiones o ventas que tienen lugar con motivo de una reorganización en el seno de un grupo de sociedades, únicamente a los supuestos en que la sociedad beneficiaria de dicha exención adquiriera bienes inmuebles de una sociedad constituida de conformidad con el Derecho nacional, negando esta exención en caso de que la sociedad transmitente esté constituida de conformidad con el derecho de otro Estado miembro. Esta normativa produce que se desmejoren las condiciones de venta del inmueble cuando el transmitente es un no residente, por lo tanto, aún y cuando no es el sujeto pasivo del impuesto, se ve afectado por la aplicación del mismo al adquirente, lo cual lo coloca en una situación de desventaja frente a los transmitentes residentes⁷⁵.

2.4. Según que el término de comparabilidad lo constituyan un no residente (nacional comunitario) y un residente, o bien, dos sujetos no residentes, nacionales comunitarios, o dos sujetos residentes, que han ejercido sus libertades comunitarias

- a. Término de comparabilidad conformado por un no residente (nacional comunitario) y un residente

El término de comparabilidad utilizado es de suma importancia en aras de determinar si se está en presencia de una discriminación, por cuanto no basta constatar la existencia de la diferencia de trato, sino que se debe determinar si las situaciones que son objeto de dicha diferencia de trato, son objetivamente comparables. Conviene recordar que “una discriminación consiste en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes”.

Una vez determinada dicha comparabilidad, se constata la discriminación. No obstante, ello no implica que la disposición sea necesariamente declarada discriminación prohibida, ya que podría estar justificada en motivos expresamente regulados en el Tratado o bien, por razones imperiosas de interés general.

En todas las sentencias emitidas hasta la fecha en materia de fiscalidad directa, el Tribunal de Justicia ha analizado los supuestos de discriminación a partir del término de comparabilidad

⁷⁴ El Profesor F.A. García Prats define este tipo de discriminación como “discriminación de alcance indirecto”. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, 1998, págs. 74-77.

⁷⁵ Sentencia de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137, FJ. 19 y 20. Consideramos que también podría aplicarse al asunto *Avoir Fiscal*, en la que el sujeto pasivo afectado por la normativa discriminatoria lo es el accionista de la sociedad, quien podrá disfrutar de un crédito fiscal por los dividendos que perciba de una sociedad domiciliada en Francia, y no podrá beneficiarse de esta ventaja fiscal cuando los perciba de una sucursal o agencia de una sociedad no domiciliada. En consecuencia, la norma discrimina entre sociedades residentes y no residentes, pero el afectado por la normativa lo es el accionista. Sentencia de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia (Avoir Fiscal)*, Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273.

conformado por residentes que no ejercen sus libertades comunitarias y no residentes (residentes comunitarios) o residentes que ejercen dichas libertades⁷⁶. El término de comparabilidad de situaciones será analizado en un epígrafe independiente, debido a su trascendencia, basta por ahora dejar constancia de lo anterior.

- b. Término de comparabilidad conformado por dos sujetos no residentes, nacionales comunitarios o por dos sujetos residentes que han ejercido sus libertades comunitarias

También denominada discriminación horizontal. En estos casos el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos que se encuentran en una misma situación de residencia o extranjería ante el Estado miembro que aplica la norma discriminatoria, ambos sujetos han ejercido sus libertades comunitarias, pero existe algún elemento fáctico al momento de ejercer dichas libertades, que produce una diferencia entre ambos sujetos y que es la que motiva el diferente trato por parte de la legislación interna de dicho Estado.

En el caso de residentes-residentes, debe distinguirse la discriminación inversa de la horizontal. En la discriminación inversa, el término de comparabilidad se compone por un residente que no ha ejercido las libertades fundamentales y un residente que sí las ha ejercido. En el tanto que, en la discriminación horizontal, ambos residentes han ejercido las libertades comunitarias.

El Tribunal de Justicia no se ha pronunciado expresamente sobre la discriminación horizontal, sin embargo, ha evidenciado supuestos de discriminaciones horizontales, en aras de argumentar con base en estos, el rechazo de las justificaciones alegadas durante el procedimiento de la cuestión prejudicial respectiva.

En el asunto Schumacker se evidencia un supuesto de discriminación horizontal en virtud de que la diferencia de trato se da entre aquellos nacionales comunitarios que en virtud de un Convenio para evitar la Doble Imposición, firmado entre su Estado de origen y el Estado de empleo, (Estados que se encuentran contiguos), este último, concede a los trabajadores transfronterizos las ventajas fiscales resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, cuando obtienen al menos el 90 % de sus ingresos en el Estado de empleo. No obstante, los demás nacionales comunitarios no pueden acceder a dichas ventajas fiscales⁷⁷.

En el asunto Gilly se daba una discriminación horizontal entre dos grupos de profesionales de la enseñanza no residentes, aquellos que enseñaban en el otro Estado miembro por un período limitado que podían disfrutar de ciertas ventajas fiscales y aquellos que ejercían su profesión durante un período superior o de forma ilimitada, que no podían acceder a dichas ventajas. No obstante, pese a que esta discriminación horizontal fue expuesta no fue valorada de forma expresa por el Tribunal, limitándose éste a manifestar que el artículo 48 del Tratado no se oponía a la aplicación de las disposiciones objeto de estudio⁷⁸.

Otro supuesto de discriminación horizontal es el que se ha presentado en virtud de dar un trato diferente a las sociedades no residentes que ejercen su derecho de establecimiento, según el tipo de establecimiento secundario que escojan, ya sea mediante una filial o establecimiento permanente. Así en el caso Saint Gobain, en el que una ventaja fiscal consistente en una exención en el impuesto sobre el patrimonio aplicable al valor de las participaciones, se otorgaba sólo a las filiales de sociedades de otros Estados miembros, en el tanto que los establecimientos permanentes de dichos Estados no podían beneficiarse de la misma⁷⁹.

⁷⁶ Se han emitido algunas sentencias en las que existe algún elemento proveniente de un tercer Estado, pero esta situación ha sido excepcional y no es objeto de análisis en este acápite. Adicionalmente, hay que hacer la salvedad que en el ámbito de circulación de capitales sí podría tratarse de residentes de terceros Estados, al afectar dicha libertad también a éstos. No obstante, reiteramos que tales supuestos no son objeto de análisis en este momento.

⁷⁷ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ. 46.

⁷⁸ Sentencia de 12 de mayo de 1998, Esposos Gilly, Asunto C-336/96, Rec. 1998, P. I-02793, FJ 35.

⁷⁹ Otro asunto en el que también se observa una diferencia de trato según se trate de filial o establecimiento permanente, en perjuicio de este último, se da en la Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986.



En el asunto X AB y Y AB, también nos encontramos ante un caso de discriminación horizontal, ya que la normativa trataba de forma diferente las transferencias financieras intra grupo, de dos sociedades establecidas en un mismo Estado miembro, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad a la primera, bien directamente o a dicha sociedad conjuntamente con una o varias filiales que le pertenecen en su totalidad y que tienen su domicilio en otro Estado miembro con el que el primer Estado ha celebrado un Convenio de doble imposición con cláusula de no discriminación, y aquellas en que la diferencia se encuentra en que las varias filiales que le pertenecen en su totalidad tienen domicilio en diferentes Estados miembros en los que también concurre el requisito del Convenio de Doble imposición con cláusula de intercambio de información⁸⁰. No obstante, el Tribunal no se pronuncia sobre esta discriminación horizontal de forma expresa e indica que la libertad de establecimiento se opone a una normativa como la valorada.

En el asunto Zurstrassen también se presenta una discriminación horizontal, la cual es mencionada por el Tribunal como argumento para rechazar los alegatos de la demandada, pero no conforma el término de comparabilidad compuesto entre los residentes y un residente cuyo cónyuge es no residente, que es el caso del Sr. Zurstrassen. Se trataba de una normativa que establece una desigualdad de trato entre dos grupos de sujetos, por un lado la legislación fiscal luxemburguesa permitía la tributación conjunta de matrimonios no residentes, con la única condición de que más del 50 % de los rendimientos del trabajo de la unidad familiar esté sujeto a tributación en Luxemburgo, en el tanto que en el caso del sr. Zurstrassen, residente en Luxemburgo, la posibilidad de tributación conjunta le era rechazada por residir su esposa e hijos⁸¹ en Bélgica, a pesar de que él devengaba la casi totalidad de los ingresos familiares en Luxemburgo⁸¹.

2.5. Por la naturaleza de las disposiciones discriminatorias

a. Discriminación material

Estamos ante este tipo de discriminación cuando un nacional comunitario se encuentra en una situación desfavorable, por la aplicación de una norma interna de carácter material, como pueden ser normas que regulen los elementos estructurales del tributo⁸².

b. Discriminación procedimental

Se producirá cuando la norma discriminatoria interna que afecta al nacional comunitario, es de carácter procedimental.

Un ejemplo de este tipo de discriminación se presenta cuando el acceso de los nacionales comunitarios a determinados procedimientos se ven limitados por el hecho de ser no nacionales. En materia fiscal, por el hecho de ser no residentes. Así en el asunto Schumacker se reservaban los procedimientos de regularización anual de las retenciones sobre el salario, a los nacionales residentes, negándosele tal derecho a los nacionales comunitarios no residentes, con lo que se les privaba de la posibilidad de alegar elementos de determinación del impuesto tales como gastos necesarios para la obtención de las rentas, los gastos especiales o las cargas extraordinarias y, por otra parte, de pedir la liquidación anual del impuesto por parte de la administración⁸³. Expresamente, señala el Tri-

⁸⁰ Sentencia de 18 de noviembre de 1999, X AB y Y AB, Asunto C-200/98, Rec. 1999, P. I-08261, FJ 31.

⁸¹ Sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99, Rec. 2000, P. I-03337.

⁸² Traemos a colación un ejemplo de una discriminación material que se expone en el asunto Schumacker: "Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave a un trabajador nacional de otro Estado miembro, que reside en este último Estado y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, con mayor rigor que a un trabajador que resida en el territorio del primer Estado y ocupe en él el mismo empleo, cuando, como sucede en el asunto principal, el nacional del segundo Estado obtiene sus ingresos total o casi exclusivamente de la actividad ejercida en el primer Estado y en el segundo Estado no obtiene ingresos suficientes para estar sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar." FJ 49. Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225.

⁸³ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ. 49.

bunal: “el artículo 48 del Tratado impone la igualdad de trato a nivel procedimental entre los nacionales comunitarios no residentes y los nacionales residentes. La negativa a conceder a los nacionales comunitarios no residentes el beneficio de los procedimientos de regularización anual que se aplican a los nacionales residentes constituye una discriminación no justificada”⁸⁴.

B. LAS RESTRICCIONES

1. *Concepto*

Una restricción se define como toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el TUE⁸⁵.

De conformidad con lo anterior, una restricción podrá consistir en la imposibilidad de disfrutar de una ventaja fiscal por parte de un nacional comunitario, al ejercer las libertades comunitarias⁸⁶. En éste sentido, el término “ventaja fiscal” se entiende como la posibilidad de acceder a una normativa interna de un Estado miembro que no coloque en una situación de desventaja al sujeto que ejerce dichas libertades. La situación de desventaja referida puede presentarse tanto, por cuanto la norma evaluada trata de forma más ventajosa, o bien, menos desventajosa, a sujetos que no ejercen los derechos comunitarios o por cuanto dicho tratamiento se le otorga a sujetos, que aún ejerciendo tales derechos, la normativa les otorga un trato diferente por la existencia de una determinada situación fáctica que los diferencian del sujeto que sufre la desventaja.

Por lo general el análisis de una situación de restricción, viene acompañada por los términos “disuasión” u “obstáculo”. Su uso responde principalmente a los efectos producidos por la normativa interna valorada en un caso concreto. Una norma restrictiva constituye un obstáculo al ejercicio de las libertades comunitarias y como tal, por lo general producirá efectos disuasorios sobre los residentes comunitarios que ejercen las libertades fundamentales en cuestión, en tanto que considerando los efectos desfavorables producidos por la normativa interna aplicable, podrían abstenerse de ejercer sus derechos comunitarios para evitar colocarse en la situación de desventaja citada.

En el ámbito de la fiscalidad directa, encontramos que desde la sentencia del asunto Comisión/República Francesa, el Tribunal de Justicia hace referencia a los conceptos de restricción y obstáculo. En ésta se valoraba una normativa interna que otorgaba una ventaja fiscal a las empresas editoriales que editaran en Francia, en el tanto que si lo hacían en otro Estado miembro se denegaba el disfrute de dicha ventaja. Esta situación restringe la publicación realizada en otros Estados miembros, lo que tiene un efecto equivalente a las restricciones prohibidas por el artículo 30⁸⁷. Asimismo, manifiesta que la normativa controvertida constituye un obstáculo al comercio intracomunitario al dar preferencia a las publicaciones realizadas en Francia⁸⁸.

Por su parte, se considera que disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad, aún cuando se apliquen con independencia del criterio de nacionalidad⁸⁹.

⁸⁴ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 58.

⁸⁵ Sentencia de 11 de Julio de 1974, Dassonville, Asunto 8/74, Rec. 1974, P. 837. En esta sentencia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas define el concepto de restricción indicando que toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario, debe ser considerada medida con efecto equivalente a restricciones cuantitativas.

⁸⁶ Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio, presentadas el 1 de diciembre de 1998, Baxter, Asunto C-254/97, párrafo 10.

⁸⁷ Sentencia de 7 de mayo de 1985, Comisión/República Francesa, Asunto 18/84, Rec. 1985, P. 1339, FJ 16 y 17.

⁸⁸ Sentencia de 7 de mayo de 1985, Comisión/República Francesa, Asunto 18/84, Rec. 1985, P. 1339, FJ 15.

⁸⁹ Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95, FJ 39. Sentencia de 7 de marzo de 1991, Masgio, Asunto C-10/90, Rec. 1991, P. I-1119, FJ 18 y 19. Sentencia de 15 de diciembre de 1995, Bosman, Asunto C-415/93, Rec. 1995, P. I-04921, FJ 96. Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Sr. de Groot, asunto C-385/00, FJ 78.



En el asunto Terhoeve, se observa que el Tribunal inicia el análisis para determinar la existencia de un obstáculo al artículo 48 del Tratado, declarado éste, manifiesta que no es necesario examinar la existencia de una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad⁹⁰. De lo cual se colige que los efectos producidos por una discriminación o una restricción serán los mismos, en la medida en que las libertades fundamentales se oponen a una normativa interna de los Estados miembros que contemplen tanto restricciones como discriminaciones. No obstante, debe diferenciarse entre los supuestos de discriminación directa, discriminación indirecta y restricción, en tanto que la misma es sustancial en aras de determinar qué tipo de justificaciones permitirían el mantenimiento de una normativa interna contraria al TUE. Las discriminaciones directas sólo pueden estar justificadas por razones expresas establecidas en el Tratado, en el tanto que las discriminaciones indirectas y las restricciones, pueden encontrar justificación tanto en las razones expresamente establecidas en el mismo, como en razones imperiosas de interés general. No obstante, es claro que el Tribunal es cada vez más reacio a admitir estas últimas para justificar una limitación al ejercicio de las libertades fundamentales.

Cabe mencionar que a veces la jurisprudencia del Tribunal es confusa y no permite delimitar claramente supuestos de discriminación y restricción.

En el asunto Avoir fiscal, la confusión terminológica es mayor al indicarse que la discriminación constituye una restricción a la libertad de establecimiento de las compañías de seguros constituidas en otro Estado miembro⁹¹. Esta confusión también se evidencia los asuntos Sandoz⁹² y Saint Gobain⁹³.

En el ámbito de las restricciones, se puede observar el uso por parte del Tribunal de Justicia de los términos restricción, obstáculo o disuasión, de forma conjunta e indiscriminada, en gran parte de sus resoluciones en las que analiza supuestos que no son de discriminación, tal y como observaremos en este epígrafe.

Pese a lo anterior, encontramos que en la sentencia Daily Mail⁹⁴, el Tribunal pareciera diferenciar los términos restricción y obstáculo. Por otra parte, en el asunto Verkooijen, pareciera distinguir entre disuasión y restricción⁹⁵. Sin embargo, consideramos que en realidad no los está diferenciando, sino que los utiliza como sinónimos en el análisis de diferentes circunstancias.

Del contexto en el cual se han utilizado los términos en estudio, se colige claramente que estos hacen referencia a los efectos producidos por la normativa interna que es objeto de interpreta-

⁹⁰ Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95, FJ 41.

⁹¹ Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273, FJ 27.

⁹² Sentencia de 14 de octubre de 1999, Sandoz, Asunto C-439/97, que en lo que interesa cita: "(...) dicha disposición supone una discriminación por razón del lugar de celebración del préstamo. Pues bien, tal discriminación puede disuadir a los residentes de contratar préstamos con personas establecidas en otros Estados miembros y constituye, por tanto, una restricción a los movimientos de capitales (...)". (FJ 31).

⁹³ Sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain, Asunto C-307/97, Rec. 1999, P. I-06161. "La diferencia de trato de que son objeto las sucursales de sociedades no residentes respecto de las sociedades residentes así como la restricción de la libertad de elección de la forma del establecimiento secundario deben analizarse como una única y misma infracción de los artículos 52 y 58 del Tratado." (FJ 44).

⁹⁴ En la sentencia Daily Mail, distingue ambos conceptos: "Debe observarse que la disposición legislativa británica antes citada, que es la controvertida en el litigio principal, no contiene restricción alguna a operaciones como las antes descritas. La misma tampoco obstaculiza el traslado parcial o incluso total de las actividades de una sociedad británica a una sociedad de nueva constitución en otro Estado miembro, en su caso después de disolución, y por ende de liquidación de la situación fiscal de la sociedad británica. Dicha disposición sólo exige la autorización de la Hacienda Pública en el supuesto de que esa sociedad, a la vez que conserva su personalidad jurídica y su condición de sociedad británica, desee trasladar su sede de dirección fuera del Reino Unido." Sentencia de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail, Asunto 81/87, Rec. 1988, P. 05483, FJ. 18. Sentencia de 7 de marzo de 1990, Krantz, Asunto C-69/88, Rec. 1990, P. I-00583, FJ 9.

⁹⁵ En esta sentencia se indica que una normativa que establece una exención a los dividendos de acciones de sociedades domiciliadas en los Países Bajos, la que se deniega en caso de que se trate de sociedades domiciliadas en otro Estado miembro, tiene por efecto disuadir a los residentes en dicho Estado de invertir sus capitales en sociedades domiciliadas en otro Estado miembro. Asimismo, también se considera que dicha normativa tiene efectos restrictivos sobre las sociedades establecidas en otros Estados miembros, al recibir éstas un trato más desfavorable que las entidades residentes. (FJ 34, 35 y 67) Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, Asunto C-35/98, Rec. 2000, P. I-0407.

ción. Así, por lo general, una norma restrictiva constituirá un obstáculo al ejercicio de las libertades comunitarias y en consecuencia, disuadirán a los residentes comunitarios de un Estado determinado a no ejercer dichas libertades por los efectos desfavorables que pueden acarrear como consecuencia de la aplicación de dicha normativa. Por ello, consideramos que no debemos de buscar un contenido independiente para cada uno de estos términos y utilizarlos indistintamente, teniendo en cuenta además, que las reglas para su valoración y los efectos producidos serán los mismos.

Generalmente se hace alusión al término de restricción, obstáculo y disuasión cuando estamos en presencia de una normativa nacional que otorga ventajas fiscales a residentes de un Estado miembro que no ejercen sus libertades comunitarias y las deniega a los no residentes o residentes que ejercen dichas libertades.

Estas ventajas y desventajas se han calificado como restricciones de salida y restricciones ingreso al Estado de acogida. La restricción de salida es provocada por un régimen fiscal que hace menos atractivo para los residentes ejercer sus libertades fundamentales. En el tanto, que la restricción de ingreso al Estado de acogida, consiste en aplicar un régimen fiscal menos favorable a los nacionales comunitarios que son no residentes. Una restricción se entiende así como la imposibilidad de disfrutar de una ventaja fiscal.

Los supuestos de restricción se diferencian de la discriminación, por cuanto el análisis se realiza desde una perspectiva diferente, mientras que en la discriminación lo esencial es determinar la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, en la restricción lo que interesa es determinar los efectos producidos por una determinada normativa o medida, capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias. Como consecuencia de lo anterior, es posible que un supuesto de discriminación constituya también un supuesto de restricción, pero los supuestos de restricción no necesariamente conllevarán una discriminación. Uno de los aspectos esenciales para determinar cuándo nos encontramos ante una situación de discriminación o de restricción lo constituye el término de comparabilidad, el que estará siempre presente en situaciones de discriminación, pero podrá existir o no, en situaciones de restricción. Otro de los aspectos que contribuyen a la importancia de la diferenciación se encuentra en el tipo de justificaciones admitidas por el Derecho comunitario para justificar las excepciones a las libertades comunitarias, aspecto que fue comentado anteriormente.

En este momento, y con base en las definiciones expuestas de discriminación y restricción, basta con indicar que el término de discriminación es más restrictivo que el de restricción. La ampliación del alcance de la restricción tal y como la viene entendiendo el Tribunal, y produciendo los mismos efectos que la discriminación, en cuanto el contenido de las libertades fundamentales se opone a su existencia, es de suma importancia, constituye éste uno de los aspectos medulares que contribuyen a formar el “derecho comunitario tributario” al que hemos hecho referencia al inicio de este trabajo. De continuarse con ésta línea de interpretación que consideramos desproporcionada podría llegarse al punto de socavarse las bases de los sistemas tributarios de los Estados miembros, por cuanto las diferencias entre residentes y no residentes, que conforman la base del derecho tributario internacional, conllevan necesariamente una diferencia de trato que coloca por lo general, a un sujeto no residente en una situación de desventaja con respecto al sujeto residente, aún cuando puede darse la situación contraria. Lo importante es resaltar que la regla es que no reciban el mismo trato fiscal. Si cualquier diferencia de trato puede considerarse una desventaja de uno u otro sujeto, habrá que partir de nuevas bases, nuevas reglas del juego que deben plantearse los Estados miembros, en aras de no afectar gravemente su situación financiera, por cuanto aquí no se está poniendo en peligro únicamente a las Haciendas Públicas de los Estados miembros, sino también, el financiamiento de la propia Comunidad Europea.

Creemos que el Tribunal de Justicia no es consciente del alcance de su jurisprudencia. Creemos también que podría aplicar el principio de proporcionalidad y evitar una línea de interpretación tan amplia como la que ha venido exponiendo. Necesariamente debe detenerse a meditar las consecuencias de su jurisprudencia, de lo contrario, los Estados miembros sufrirán las consecuencias. Esta situación no sólo afecta la situación interna de los Estados miembros dentro de la Comunidad Europea, sino también, su competitividad con respecto a terceros Estados.



2. Clasificación de las diversas modalidades de restricción

La clasificación que expondremos a continuación se extrae de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. Su importancia, al igual que en el caso de la clasificación de las discriminaciones anteriormente expuesta, se centra en proveer al aplicador de la normativa comunitaria de los instrumentos necesarios para poder valorar cuándo nos encontramos ante un supuesto de restricción, tal y como lo ha venido entendiendo el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Esta clasificación está compuesta por dos tipos: las restricciones directas y las restricciones de aplicación indirecta. La primera de ellas se divide a su vez en disposiciones internas que constituyen una restricción de salida del Estado de origen y disposiciones internas que constituyen una restricción de ingreso al Estado de acogida.

2.1. Restricciones directas

a. Disposiciones internas que constituyen una restricción de salida del Estado de origen

Este tipo de restricciones buscan promover sectores de actividad específicos del Estado miembro que aplica su normativa, desincentivando la inversión en otros Estados miembros, mediante la denegación del disfrute de determinadas ventajas fiscales en caso de que sus residentes inviertan fuera de su territorio.

I. Deniegan la concesión de un beneficio fiscal

En el asunto Comisión/República Francesa la legislación interna establece una ventaja fiscal consistente en la autorización para tratar como gasto deducible de los ingresos imponibles una reserva libre de impuestos para la compra de activos necesarios para la actividad de la empresa editorial o deducir de dichos ingresos cualquier gasto incurrido con tal fin⁹⁶. Ésta ventaja fiscal se otorga únicamente a las empresas editoriales sujetas al impuesto sobre la renta francés, que editen sus publicaciones en Francia, en el tanto que si lo hacen en otro Estado miembro se les deniega la posibilidad de disfrute de dicha ventaja⁹⁷.

En el asunto Baxter, el Abogado General Saggio, identifica la normativa valorada como una restricción de salida consistente en un régimen fiscal que hacía menos atractivo para las sociedades establecidas en un Estado miembro, la creación de estructuras societarias para desarrollar la investigación en el territorio de otros Estados miembros⁹⁸.

En el asunto Verkooijen se indica que una normativa que establece una exención a los dividendos de acciones de sociedades domiciliadas en los Países Bajos, la que se deniega en caso de que se trate de sociedades domiciliadas en otro Estado miembro, tiene por efecto disuadir a los residentes en dicho Estado de invertir sus capitales en sociedades domiciliadas en otro Estado miembro. Asimismo, también se considera que dicha normativa tiene efectos restrictivos sobre las sociedades establecidas en otros Estados miembros, al recibir éstas un trato más desfavorable que las entidades residentes⁹⁹.

En el asunto Danner, nos encontramos ante una normativa que otorga la posibilidad de obtener deducciones fiscales por la suscripción de una póliza de seguro de jubilación, únicamente cuando se suscriban con compañías establecidas en dicho Estado. De forma tal que estas normas pueden disuadir a los interesados de suscribir seguros de jubilación voluntarios con compañías establecidas en un Estado miembro distinto del Estado que aplica la normativa y a éstas de ofrecer sus servicios en el mercado finlandés¹⁰⁰.

⁹⁶ Sentencia de 7 de Mayo de 1985, Comisión/República Francesa, Asunto 18/84, Rec. 1985, P. 1339, FJ 2.

⁹⁷ Sentencia de 7 de Mayo de 1985, Comisión/República Francesa, Asunto 18/84, Rec. 1985, P. 1339, FJ 15, 16 y 17

⁹⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio, presentadas el 1 de diciembre de 1998, Baxter, Asunto C-254/97, párrafo 10. No obstante, también indica que se trata de un caso de discriminación indirecta. Párrafo 7.

⁹⁹ Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, Asunto C-35/98, Rec. 2000, P. I-04071, FJ 34, 35 y 67.

¹⁰⁰ Sentencia de 3 de octubre de 2002, Sr. Danner, Asunto C-136/00, FJ 31.

II. *Establecen una desventaja fiscal*

No devolución de impuestos pagados en exceso

En el asunto Biehl, nos encontramos ante una normativa que establece una desventaja fiscal por abandonar el Estado de residencia para buscar empleo en otro Estado miembro durante el ejercicio económico. En este caso la disposición controvertida establecía que las sumas deducidas por concepto del Impuesto sobre el salario a los sujetos pasivos de este impuesto, nacionales de un Estado miembro, que sean residentes del Estado que aplica la disposición por solo una parte del año fiscal, no tendrán derecho a la devolución de impuestos pagados en exceso¹⁰¹.

Cotización a los seguros sociales superior a la ordinaria

En el caso Terhoeve, se analizó una normativa en la que el Estado miembro de residencia, exige de un trabajador que trasladó en el curso del año natural su residencia a otro Estado miembro para ejercer ahí una actividad por cuenta ajena, una cotización a los seguros sociales superior a la que hubiera debido pagar si no hubiese dejado la residencia en dicho Estado miembro durante todo el año natural, sin que el trabajador disfrute de prestaciones sociales adicionales¹⁰².

Limitaciones a la deducibilidad de pérdidas o de gastos

En el asunto AMID, el Tribunal califica de obstáculo, una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad, constituida con arreglo al derecho de dicho Estado miembro, en el que tiene su domicilio social, sólo puede deducir de los beneficios imponibles de un año, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas sufridas el año anterior a condición de que dichas pérdidas no se hayan podido compensar con los beneficios obtenidos, en ese mismo año anterior, por uno de sus establecimientos permanentes situado en otro Estado miembro, siendo que las pérdidas compensadas de ese modo no pueden deducirse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros afectados. En el tanto que, si los establecimientos de dicha sociedad se hubiesen encontrado exclusivamente en el Estado miembro donde tiene su domicilio social, sí serían deducibles¹⁰³.

En el asunto Bosal Holding, se trataba de una normativa que limita el carácter deducible de los gastos de participación de la sociedad matriz establecida en los Países Bajos en el capital de las filiales establecidas en otros Estados miembros, únicamente a los supuestos en que, aunque sólo sea indirectamente, tales filiales generen beneficios imponibles en los Países Bajos. Lo anterior, constituye un obstáculo a la constitución de filiales en otros Estados miembros. En efecto, dicha limitación podría disuadir a una sociedad matriz de ejercer sus actividades a través de una filial establecida en otro Estado miembro ya que, normalmente, tales filiales no obtendrán beneficios imponibles en los Países Bajos¹⁰⁴.

Pérdida del derecho a una fracción de la exención de ingresos imponibles y de la consideración de la situación personal y familiar

En el asunto de Groot, el Tribunal indica que una normativa (ya sea interna o contenida en un convenio para evitar la doble imposición), en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante ese mismo año, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado, sin tener en cuenta su situación personal y familiar constituye un obstáculo a la libre circulación de trabajadores¹⁰⁵.

¹⁰¹ Sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779, FJ 15. Asimismo, véase Sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión/Luxemburgo, Asunto C-151/94, Rec. 1995, P. I-03685.

¹⁰² Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95, FJ 41.

¹⁰³ Sentencia de 14 de diciembre de 2000, AMID, Asunto C-141/99, Rec. 2000, P. I.-11619, FJ 27

¹⁰⁴ Sentencia de 18 de septiembre de 2003, Bosal Holding BV, asunto C-168/01, FJ 27.

¹⁰⁵ Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Sr. De Groot, asunto C-385/00, FJ 95.



Establecen la sujeción a un impuesto

En el asunto Sandoz, se conocía una disposición nacional que establecía que el impuesto sobre actos jurídicos documentados sería aplicable al préstamo suscrito fuera del territorio nacional por una persona física o jurídica residente en Austria, en el caso en que aún y cuando el mismo no se hubiera formalizado en un documento, su existencia se desprendera de la mención de dicho préstamo en los libros y documentos contables del prestatario, siendo además, que la normativa austriaca exigía que en tales casos, dicho préstamo se anotara en los libros contables. En cambio, este préstamo no era objeto de gravamen por el impuesto citado, cuando fuera suscrito en las mismas condiciones, pero en el país, por cuanto la normativa establecía que sólo estaría gravado en caso de que se hubiese documentado. Se trata de una restricción por razón del lugar de celebración del préstamo, que puede disuadir a los residentes de contratar préstamos con personas establecidas en otros Estados miembros¹⁰⁶.

Aumento de la carga financiera y de deberes formales

En la Sentencia Safir¹⁰⁷, se trataba de una normativa en la que se establece un régimen fiscal diferente para los seguros de vida de capital según sean suscritos con compañías establecidas o no en Suecia, otorgando en el primero de los casos la posibilidad al asegurado de acceder a una exención o reducción del impuesto sobre primas, posibilidad a la cual se podía acceder en el segundo caso, pero bajo determinadas condiciones y requisitos, que no se exigían en el primer supuesto.

b. Disposiciones internas que constituyen una restricción de ingreso al Estado de acogida

I. Deniegan la concesión de un beneficio fiscal

En el asunto Saint Gobain, se evaluaron las disposiciones de un Estado miembro que denegaban el disfrute de una ventaja fiscal por la elección del establecimiento secundario escogido para ejercer la libertad de establecimiento. Específicamente se le denegaba 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 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. Estas disposiciones se encontraban reguladas tanto en la legislación fiscal nacional, como en un Convenio bilateral para eliminar la doble imposición, celebrado con un país tercero. Estas ventajas fiscales consistían en: a) la exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros (en el ámbito del impuesto sobre sociedades), prevista en un Convenio para evitar la doble imposición, celebrado con un país tercero; b) la imputación, al impuesto alemán sobre sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un Estado distinto de Alemania por los beneficios de una filial establecida en aquél, prevista en la legislación nacional, y; c) la exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio), prevista también en la legislación nacional¹⁰⁸.

En el asunto X, Y, se trataba de una normativa nacional que somete la cesión de acciones de sociedades a muy bajo precio a un trato fiscal distinto según cuál sea la naturaleza de la entidad cesionaria. Así, mientras que se establece una tributación diferida para las plusvalías obtenidas sobre las acciones objeto de transmisiones a favor de una sociedad anónima sueca distinta, en la cual participa directa o indirectamente el cedente o uno de los miembros de su unidad familiar, se deniega tal ventaja fiscal cuando existe un elemento de extranjería, ya sea que las transmisiones se realicen a favor de una persona jurídica extranjera en la cual participa directa o indirectamente el cedente o uno de los miembros de su unidad familiar, o bien, que las transmisiones se realicen a favor de una sociedad anónima sueca en la cual participa directa o indirectamente dicha persona jurídica

¹⁰⁶ Sentencia de 14 de octubre de 1999, Sandoz, Asunto C-439/97, FJ 19, 20, 29, 30 y 31.

¹⁰⁷ Sentencia de 28 de abril de 1998, Jessica Safir, Asunto C-118/96, FJ 25, 26 y 27.

¹⁰⁸ Sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain, Asunto C-307/97, Rec. 1999, P. I-06161, FJ 37, 44 y parte dispositiva.

extranjera. En consecuencia, en estos dos últimos casos, el cedente tributa inmediatamente por las plusvalías obtenidas¹⁰⁹. Esta constituye una restricción de salida, así como también una restricción de ingreso, pues afecta tanto a quienes realizan inversiones en otros Estados miembros, como a los residentes de otros Estados miembros que deseen invertir en Suecia¹¹⁰.

En el caso Riksskatteverket, se analiza una normativa que establece un tratamiento fiscal diferente según que un seguro se haya suscrito con una aseguradora establecida en otro Estado miembro y que cumple todos los requisitos de un seguro de pensiones complementario establecidos por el Derecho nacional, salvo el de que se haya suscrito con una aseguradora establecida en el territorio nacional, o bien, que se haya suscrito con una aseguradora establecida en dicho Estado. Esta diferencia de trato consiste en que en éste último caso, las primas pagadas por el empresario son inmediatamente deducibles de su base imponible, en el tanto que en el primer supuesto, las primas pagadas no son deducibles de su base imponible, en ese momento sino que esta deducción sólo puede aplicarse a medida que se efectúe el pago efectivo de la pensión¹¹¹.

En el asunto Lankhorst-Hohorst, se conoce una normativa que establece una diferencia de trato entre filiales residentes según que su sociedad matriz esté o no domiciliada en Alemania. Esta normativa establece que los intereses pagados por una filial residente como retribución de recursos ajenos procedentes de una sociedad matriz no residente son gravados como distribución encubierta de dividendos al tipo del 30 %, mientras que, cuando se trata de una filial residente cuya sociedad matriz, beneficiaria del crédito fiscal, es también residente, los intereses pagados son tratados como gastos y no como dividendos encubiertos. El Tribunal califica esta normativa como una restricción y obstáculo a la libertad de establecimiento, al hacer menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros¹¹².

En el asunto Eurowings, se trata de una normativa que establece la obligación de integrar a la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas del destinatario del servicio determinadas cantidades previstas en la normativa interna alemana, pero únicamente cuando alquilan bienes de arrendadores establecidos en otro Estado miembro, ya que éstos últimos no se hallan en ningún caso sometidos al Impuesto sobre Actividades Económicas. En el tanto, la obligación de efectuar las operaciones de integración de la base imponible citadas, no se aplica, en la mayor parte de los casos, a las empresas alemanas que alquilan bienes a arrendadores establecidos en Alemania, puesto que éstos están sometidos normalmente a dicho impuesto. En consecuencia, el arrendatario en un arrendamiento financiero alemán está por regla general exento por la mera sujeción del arrendador al Impuesto sobre Actividades Económicas. Este régimen fiscal menos favorable puede disuadir a los residentes alemanes de contratar con dichos arrendadores¹¹³.

II. *Establecen una desventaja fiscal*

Denegación de deducibilidad de gastos

En el asunto Bachmann se identifica una restricción a la libertad de servicios. El no residente que presta servicios en el Estado de acogida se encuentra en una situación de desventaja frente a quienes realicen su misma actividad en dicho Estado, debido a que los residentes que contraten con él, no podrán acceder al disfrute de determinadas ventajas fiscales, lo cual lo coloca en la situación de desventaja citada¹¹⁴. La ventaja fiscal indicada consistía en la posibilidad de deducir las

¹⁰⁹ Sentencia de 21 de noviembre de 2002, X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00, FJ 31, 38 y 70.

¹¹⁰ Sentencia de 21 de noviembre de 2002, X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00, FJ 37.

¹¹¹ Sentencia de 26 de junio de 2003, Riksskatteverket, asunto C-422/01, FJ 28.

¹¹² Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, Asunto C-324/00, FJ 27, 29 y 32.

¹¹³ Sentencia de 26 de octubre de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97, Rec. 1999, P. I-07447, FJ 35, 36, 37 y 38. Por su parte, el Abogado General Mischo califica la normativa de restricción. Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 26 de enero de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97, párrafo 35.

¹¹⁴ Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann, Asunto C-204/90, Rec. 1992, P. I-00249. "Debe hacerse constar, a este respecto, que disposiciones como las de la debatida Ley belga constituyen una restricción a la libre prestación de servicios. En efecto, disposiciones que requieren que el asegurador esté establecido en un Estado miembro para que los asegurados pue-



primas de seguro de enfermedad e invalidez o de seguro de vejez y fallecimiento, pero tal deducibilidad únicamente se admitía cuando tales primas se pagaran en dicho Estado¹¹⁵.

En el asunto Schilling, se valoró una normativa nacional que establece que los nacionales alemanes que trabajan en Luxemburgo en calidad de funcionarios de las Comunidades Europeas y que viven en dicho país no pueden deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta los gastos en que incurrieron al contratar en Luxemburgo a una empleada de hogar, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas al seguro de pensiones alemán¹¹⁶.

Sujeción a un tipo de gravamen superior al de los residentes

En el caso Werner, el no residente que ejerce en el Estado de acogida una actividad económica por cuenta ajena, está sujeto a un régimen fiscal más gravoso por los rendimientos obtenidos en el ejercicio de su actividad profesional, que los residentes de dicho Estado, únicamente por el hecho de residir en otro Estado¹¹⁷.

Denegación de compensación de pérdidas

En el asunto Futura, se considera restrictiva una normativa que supedita la compensación de pérdidas sufrida por una sociedad no residente que actúe en el Estado miembro que aplica la normativa en cuestión, mediante establecimiento permanente, al requisito de que, durante el ejercicio en el que se sufrieron las pérdidas, el sujeto pasivo haya llevado y conservado en dicho Estado una contabilidad relativa a las actividades ejercidas en él que sea conforme a las normas nacionales pertinentes en la materia. Ello no implica, que este Estado miembro pueda exigir que el sujeto pasivo no residente demuestre, de manera clara y precisa, que el importe de las pérdidas sufridas coincide, con arreglo a las normas nacionales relativas al cálculo de los rendimientos y de las pérdidas vigentes durante el ejercicio de referencia, con el importe de las pérdidas realmente sufridas en dicho Estado por el sujeto pasivo¹¹⁸.

2.2. Restricciones de aplicación indirecta

Este tipo de restricciones constituyen las denominadas “restricciones indirectas”. Podemos observar una referencia a las mismas en las Conclusiones presentadas por el Abogado General Mischo, en el asunto Eurowings. En éstas hace alusión a una restricción indirecta conformada por

dan beneficiarse en él de determinadas deducciones fiscales disuaden a los asegurados de dirigirse a los aseguradores establecidos en otro Estado miembro y, por consiguiente, constituyen para éstos un obstáculo a la libre prestación de servicios.” (FJ 31) No obstante lo anterior, en este asunto no se declaró que la normativa interna era contraria a la libertad de establecimiento por encontrar justificación en una razón imperiosa de interés general como lo es la coherencia fiscal.

¹¹⁵ Véase también en este sentido la Sentencia de 18 de enero de 1992, Comisión/Reino de Bélgica, Asunto C-300/90, Rec. 1992, P. I-00305, FJ 22.

¹¹⁶ Sentencia de 13 de noviembre de 2003, Schilling, Asunto C-209/01, FJ 37.

¹¹⁷ Esta normativa es calificada de restrictiva por el Abogado General Darmon en sus conclusiones. Opinión del Abogado General Darmon del 6 de octubre de 1992, Werner, Asunto C-112/91, párrafo 18. No obstante conviene recordar que en la sentencia de este mismo asunto, Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner, Asunto C-112/91, R.J. 1993, P. I-00429, no se declaró la normativa valorada ni de discriminación, ni de restricción, por considerarse que se trataba de una situación puramente interna.

Resulta importante aclarar que también se ha valorado una situación similar en el Asunto Gerritse, similaridad que se centra en cuanto a que se analiza la aplicación de un tipo de gravamen superior a los no residentes que el aplicable a los residentes. En este último asunto, se determinó que la libertad de servicios no se opone a una legislación interna que establezca un tipo fijo del impuesto sobre los no residentes, siempre y cuando el mismo no sea superior al que resultaría de aplicarse la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento, que se aplica a los sujetos residentes. (Sentencia de 12 de junio de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01, FJ 52 y 53).

Se hace la aclaración que esta última sentencia no se cita en el análisis que realizamos, por cuanto la clasificación que se expone únicamente incorpora la jurisprudencia que expresamente indica que se trata de supuestos que constituyen una restricción u obstáculo al libre ejercicio de las libertades fundamentales.

¹¹⁸ Sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations, Asunto C-250/95, Rec. 1997, P. I-02471, FJ 24 y ss y parte dispositiva.

una disposición nacional que tiene por efecto disuadir a una empresa alemana de utilizar los servicios ofrecidos por un prestador de servicios de otro Estado miembro¹¹⁹. En este mismo sentido podríamos considerar que la legislación analizada en el asunto Bachmann también constituía un caso de restricción de aplicación indirecta¹²⁰.

Por su similitud con la discriminación de aplicación indirecta, expuesta supra, optamos por mantener el mismo término, únicamente que en este caso, aplicable al ámbito de las restricciones.

En el asunto Eurowings se conoce una normativa interna que pretende afectar a la sociedad no residente que presta sus servicios en Alemania, pero mediante la aplicación de la misma al sujeto destinatario del servicio. Así, se establece la obligación de integrar a la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas del destinatario del servicio determinadas cantidades previstas en la normativa interna alemana, pero únicamente cuando alquilan bienes de arrendadores establecidos en otro Estado miembro, ya que éstos últimos no se hallan en ningún caso sometidos al Impuesto sobre Actividades Económicas. En el tanto, la obligación de efectuar las operaciones de integración de la base imponible citadas, no se aplica, en la mayor parte de los casos, a las empresas alemanas que alquilan bienes a arrendadores establecidos en Alemania, puesto que éstos están sometidos normalmente a dicho impuesto. En consecuencia, el arrendatario en un arrendamiento financiero alemán está por regla general exento por la mera sujeción del arrendador al Impuesto sobre Actividades Económicas¹²¹.

C. OMISIÓN DEL TRIBUNAL DE IDENTIFICAR SUPUESTOS DE DISCRIMINACIÓN O RESTRICCIÓN

Resulta importante mencionar que en varias ocasiones el Tribunal ha dictado sentencias en las que omite por completo manifestarse en relación a si nos encontramos ante un supuesto de discriminación o restricción. Únicamente termina afirmando que la libertad comunitaria respectiva se opone a la normativa valorada. Esta es la situación que se presenta en los asuntos: ICI¹²², X AB y Y AB¹²³, Vestergaard¹²⁴, Baars¹²⁵, Zurstrassen¹²⁶ y Metagesellschaft¹²⁷.

¹¹⁹ Conclusiones del Abogado General Mischo del 26 de enero de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97, párrafo 26.

¹²⁰ Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann, Asunto C-204/90, Rec. 1992, P. I-00249. Véase también la Sentencia de 28 de enero de 1992, Comisión/Reino de Bélgica, Asunto C-300/90, Rec. 1992, P. I-00305.

¹²¹ Sentencia de 26 de octubre de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97, Rec. 1999, P. I-07447, FJ 35, 36, 37 y 38.

¹²² Sentencia de 16 de julio de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), Asunto C-264/96, Rec. 1998, P. I-04695. En este asunto se valoraba una normativa nacional que supeditaba que una sociedad obtuviera una desgravación fiscal (consortium relief) al requisito de que las actividades de la sociedad holding de la que formaba parte la sociedad que solicitaba la desgravación debían consistir única o principalmente en la titularidad de participaciones en sociedades filiales cuyos domicilios radiquen en territorio nacional. Ésta situación la calificamos de una restricción de salida. No obstante, deseamos destacar que el Abogado General Tesouro consideró esta normativa como discriminatoria y no un caso de restricción, así indica: "... la normativa de que se trata crea una discriminación entre las sociedades con domicilio social en el Reino Unido, según hayan hecho o no uso de la libertad de establecimiento en otros Estados miembros, aún a través de un holding del que formaran parte." (Párrafo 21, Conclusiones del Abogado General Tesouro, presentadas el 16 de diciembre de 1997, Imperial Chemical Industries plc (ICI), Asunto C-264/96).

¹²³ Sentencia de 18 de noviembre de 1999, X AB y Y AB, Asunto C-200/98, Rec. 1999, P. I-08261. Este asunto se trataba de una legislación que consagra una diferencia de trato en las transferencias financieras internas de un grupo de sociedades, basándose en el criterio del domicilio de las sociedades, denegando una ventaja fiscal en el caso de que la transferencia se realice entre dos sociedades residentes, cuando la segunda sociedad, que es una filial, se encuentre controlada conjuntamente por la primera y por otras sociedades establecidas en otros Estados miembros distintos. En este caso, si bien la cuestión se plantea como un posible caso de discriminación, el Tribunal únicamente indica que se trata de una normativa que se opone a la libertad de establecimiento. Por nuestra parte, consideramos que se trataba de una restricción de salida y también de ingreso. No obstante, el Abogado General Saggio califica la normativa como un supuesto de restricción de salida (Conclusiones del Abogado General Saggio, presentadas el 3 de junio de 1999, X AB y Y AB contra Riksskatteverket, Asunto C-200/98, Párrafo 25).

¹²⁴ Sentencia de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, Asunto C-55/98. En este caso, se valoró una normativa que sujetaba la prestación de servicios que constituye la organización de cursos de formación profesional a un régimen fiscal diferente según que tal prestación se ejecute en otros Estados miembros o en el Estado miembro de que se trate. Se supedita el derecho a la deducción fiscal de los gastos relativos a la participación en cursos de formación profesional que se desarrollen en lugares que constituyan destinos turísticos habituales en el extranjero a la desvirtuación, por parte del contribuyente, de la presunción de que los citados cursos llevan asociada una finalidad turística tan considerable que los referidos gastos no pueden asimilarse a unos gastos de carácter profesional deducibles, siendo así que no existe una presunción de esta índole para aquellos cursos de formación profesional que se desarrollen en un lugar que constituya un destino turístico habitual situado en el citado Estado miembro. Consideramos que es un caso claro de restricción de salida.



4. LA CONFIGURACIÓN DEL TÉRMINO DE COMPARABILIDAD

El proceso de determinación de la existencia de una discriminación o restricción, según sea el caso, contraria al Derecho comunitario sigue tres fases: la primera, consiste en comprobar la existencia de una comparabilidad objetiva en el término de comparabilidad utilizado, el cuál será analizado en esta Sección. Este constituye un requisito *sine qua non* para declarar la existencia de una discriminación, no obstante, en los supuestos de restricción no es esencial y éste podrá existir o no existir, sin desmérito de que se produzca y declare la restricción a una libertad fundamental; la segunda fase, es la constatación de la existencia de una discriminación o restricción, según corresponda, en el ámbito de una determinada libertad comunitaria, constatada la cual entramos a la tercera fase, que consiste en determinar si la discriminación o restricción en cuestión, encuentra justificación en el Tratado de la Unión Europea o en una razón imperiosa de interés general. Como mencionamos al inicio de éste trabajo, únicamente analizaremos la primera fase de este proceso, sea el término de comparabilidad que se ha expuesto en cada una de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en el ámbito de la fiscalidad directa, por ser ésta de suma importancia en aras de aclarar el contenido de los conceptos de discriminación y restricción que son objeto de estudio. Por ello, únicamente dejamos mención de las otras fases que conforman el proceso en cuestión y nos avocaremos al estudio de lo que aquí nos interesa.

Es necesario destacar que la adecuada configuración del término de comparabilidad es esencial en el análisis de una normativa interna de los Estados miembros a la luz del Derecho comunitario. Es en esta fase, donde se evidencia con mayor claridad que nos encontramos ante la construcción de un verdadero derecho comunitario tributario por parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Lo definimos como un “derecho comunitario tributario” porque en aras de ampliar cada vez más la protección del derecho comunitario, esta llegando a desconfigurar de forma creciente el derecho tributario de los Estados miembros. Se trata así de una evolución carente de bases sólidas que puedan mantenerlo, se trata de una evolución sin conciencia de sus consecuencias.

En esta sección, analizaremos la jurisprudencia del Tribunal detenidamente para identificar en cada caso, cómo se viene integrando el término de comparabilidad.

El término de comparabilidad consiste en realizar una comparación entre dos términos, sujetos o circunstancias, que pese a ser objetivamente similares son tratados de forma distinta por la legislación de un Estado miembro, o bien, son tratados de forma similar, pero los efectos que produce la aplicación de una determinada disposición, son diferentes, como consecuencia de la existencia de diferencias objetivas entre ambos términos. De no comprobarse que las situaciones son objetivamente comparables, o que no siéndolo, los efectos que se producen no son comparables, el término de comparabilidad no se configura como elemento *sine qua non* para poder continuar con el proceso de determinación de una posible discriminación o restricción contraria al ordenamiento comunitario.

Es importante destacar que en la mayor parte de las sentencias dictadas en el ámbito de la fiscalidad directa, se ha considerado que existe una situación de comparabilidad objetiva, no obstante, existen algunas excepciones que se señalarán, en las que se ha rechazado dicha comparabilidad.

En este ámbito, es necesario diferenciar entre los supuestos de discriminación y restricción. En los supuestos de discriminación el término de comparabilidad debe estar definido de forma clara y precisa, y siempre se entrará a valorar si la situación es objetivamente comparable, en sentido contrario, no debe existir una diferencia de situación objetiva entre los sujetos que conforman el término de comparabilidad¹²⁸. Tal y como observaremos, las situaciones de discriminación son confor-

¹²⁵ Sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, Asunto C-251/98, Rec. 2000, P. I-02787.

¹²⁶ Sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99, Rec. 2000, P. I-03337.

¹²⁷ Sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft, Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, P. I-01727

¹²⁸ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 36 a 38. Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 42. Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 27.

madas por sujetos residente-no residente, que se encuentren en una situación objetivamente comparable, según el criterio del Tribunal. Sin embargo, la discriminación también ha sido valorada, más no, declarada, por ésta autoridad, en situaciones de comparabilidad objetiva no residente-no residente.

En el ámbito de las restricciones, el término de comparabilidad aún y cuando suele existir, su existencia no es determinante para que se produzca una restricción. En la mayoría de los casos, la restricción no es declarada expresamente por el Tribunal, basta con demostrar que un sujeto se encuentra en una relación de desventaja con respecto a otro sujeto, bien puede tratarse de una situación en donde la ventaja-desventaja se da entre dos sujetos, uno residente y otro no residente, pero lo común en las cuestiones prejudiciales sobre las que se ha pronunciado el Tribunal, es que se presente entre dos sujetos residentes, que se diferencian entre sí, únicamente, por cuanto el que sufre la desventaja fiscal ha ejercido alguna de las libertades fundamentales comunitarias. Recordemos que en los supuestos de restricción el Tribunal se limita a analizar si los efectos producidos por una determinada normativa o medida, dificultan directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias. Con lo cual el examen realizado de la normativa interna que sea objeto de valoración, será menos riguroso que en los supuestos de discriminación, principalmente por cuanto el término de comparabilidad no debe estar definido de forma clara y precisa, y en consecuencia, no se entrará a valorar si la situación es objetivamente comparable. De ahí que en muchos de los asuntos prejudiciales valorados por el Tribunal, se omita el análisis de una posible discriminación para declarar la existencia de una restricción, por cuanto el alcance de ésta última es considerablemente más amplio que la primera, y los efectos son los mismos.

A. EL TÉRMINO DE COMPARABILIDAD EN SITUACIONES DE DISCRIMINACIÓN DIRECTA O ENCUBIERTA

1. *Planteamiento*

En el marco de las discriminaciones, por lo general, para determinar la comparabilidad de situaciones se suelen mantener todas las circunstancias constantes y cambiar sólo la residencia del sujeto supuestamente discriminado¹²⁹. No obstante, existen situaciones en las que el sujeto no residente se puede comparar con otro no residente que se encuentre en su misma situación. Este último método se ha aplicado excepcionalmente, sólo lo encontramos en el asunto Gilly¹³⁰, a pesar de existir otras cuestiones prejudiciales sometidas a conocimiento del Tribunal que se pudieran haber valorado desde esta perspectiva. Sin embargo, el Tribunal siempre termina dando preferencia a la relación de comparabilidad residente-no residente. A pesar de ello, consideramos que la opción citada sigue siendo aplicable. También consideramos que podría presentarse un supuesto de discriminación en una situación donde el término de comparabilidad lo compongan dos sujetos residentes en un mismo Estado, entre los que la única diferencia fáctica sea el ejercicio de las libertades fundamentales por parte de uno de estos sujetos. No obstante, como analizaremos, las cuestiones prejudiciales sobre las que el Tribunal ha emitido sentencia, que presentan este término de comparabilidad, se caracterizan por haber sido consideradas desde la perspectiva de las restricciones.

Es importante destacar que el Tribunal ha sido reiterativo y constante al expresar que en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes, por lo general, no son comparables, por cuanto los primeros están sujetos a imposición por obligación personal, en el tanto, los segundos, están sujetos a imposición por obligación real. Esta situación produce que la base imponible no sea la misma, y que la situación subjetiva del no residente sea considerada en su Estado de residencia, aspectos que conforman una diferencia objetiva relevante. Por lo que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable¹³¹.

¹²⁹ Recordemos que analizamos únicamente la normativa comunitaria en relación con el ámbito de la fiscalidad directa.

¹³⁰ En este caso, la comparabilidad se realiza con un trabajador que se encuentra en la misma situación que la sra. Gilly con excepción de que no es nacional del Estado de acogida. Conclusiones del Abogado General Ruíz-Jarabo Colomer, presentadas el 20 de noviembre de 1997, Esposos Robert Gilly, Asunto C-336/96, Párrafos 60 y 61.

¹³¹ Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/República Francesa (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, FJ 19. Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 31 y 34. Conclusiones del Abogado General



El Tribunal de Justicia ha dado algunas líneas generales para determinar esta comparabilidad¹³².

a) Igualdad en la determinación de la base imponible¹³³.

La situación de los residentes, sujetos al pago de impuestos por obligación personal, y los no residentes, sujetos por obligación real, no impide que puedan considerarse comparables a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio¹³⁴.

En el ámbito de las personas jurídicas, si para las sociedades residentes tanto como para las sociedades extranjeras, que actúen mediante establecimiento permanente en el mismo Estado miembro, el impuesto se calcula en función de la renta o beneficio neto, una vez deducida la parte correspondiente a los ingresos no imponibles, existe comparabilidad de situaciones¹³⁵. Ello, aún y cuando las primeras están sujetas por obligación personal de contribuir y las segundas, por obligación real de contribuir. El Tribunal considera que esta situación es el resultado de que el Estado miembro en cuestión ejerce su soberanía fiscal limitada del Estado de origen de la renta en relación con la del Estado de domicilio de la sociedad no residente, pero indica expresamente que esta circunstancia no puede impedir que se pueda considerar que los dos grupos de sociedades se hallan en una situación comparable por lo que se refiere a la forma de determinación de la base imponible, siempre que todos los demás datos sean iguales¹³⁶.

En el ámbito de la imposición sobre personas físicas, el Tribunal ha manifestado que en la medida en que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y en que la capacidad contributiva personal del no residente, que resulta de computar la totalidad de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse más fácilmente en el lugar donde se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual, la situación de los residentes y de los no residentes, no es comparable¹³⁷. En consecuencia, las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, se presentan desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar¹³⁸.

Sin embargo, cuando el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, la situación expuesta anteriormente varía, y se determina que entre este

Léger, presentadas el 22 de noviembre de 1994, Schumacker, Asunto C-279/93, Párrafos 63 y 64. Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-02493, FJ 18. Sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations, Asunto C-250/95, Rec. 1997, P. I-02471, FJ 20, 21 y 22. Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 41. Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 27. Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, Asunto C-391/97, FJ 22. Sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99, Rec. 2000, P. I-03337, FJ 21. Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, Asunto C-35/98, Rec. 2000, P. I-4071, FJ 43. Sentencia de 12 de junio de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01, FJ 43 y 44.

¹³² Nótese que continuamos haciendo referencia al término de comparabilidad en el ámbito de las discriminaciones.

¹³³ Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/República Francesa (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, FJ 19 y 20. Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225. Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-02493. Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 28

¹³⁴ Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 2 de marzo de 1999, Compagnie de Saint-Gobain, Asunto C-307/97, párrafo 48.

¹³⁵ Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 28.

¹³⁶ Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 29

¹³⁷ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 31 y 32. Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, Asunto C-391/97, FJ 22.

¹³⁸ Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, Asunto C-391/97, FJ 23.

no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable, no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato fiscal en lo que atañe a la consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo¹³⁹.

b) Ambos sujetos son gravados en el mismo Estado miembro.

En una primera etapa de desarrollo jurisprudencial, se consideró que existía una situación objetiva de comparabilidad entre un residente y un no residente, cuando ambos eran gravados únicamente por el mismo Estado miembro. En estos casos, los no residentes que conformaban el término de comparabilidad generaban la totalidad o cuasi totalidad de sus rentas en el Estado de la fuente, por lo que éste último debía de considerar la situación personal del sujeto pasivo por estarse sometiendo a imposición la totalidad o la cuasi totalidad de sus rentas en dicho Estado, lo que impedía que el Estado de residencia pudiese tomar en consideración la situación personal del sujeto pasivo¹⁴⁰.

No obstante, con la sentencia del asunto *Gerritse*, se amplía la interpretación expuesta, para determinar la comparabilidad de situaciones únicamente como consecuencia de que las rentas gravadas sean generadas en el mismo Estado miembro, no siendo necesario que el no residente genere la totalidad o cuasi totalidad de sus rentas en el Estado de la fuente¹⁴¹.

c) Las diferencias deben ser esenciales.

No se considera que sea una diferencia esencial, el que los residentes estén sujetos por obligación personal y los no residentes, por obligación real¹⁴².

d) Ante un gravamen que pese sobre determinados rendimientos de los sujetos pasivos (ejemplo: dividendos o participaciones en sociedades) sin que en su configuración exista distinción alguna entre el tributo soportado por residentes y el soportado por los no residentes, no se analiza la situación global de los sujetos pasivos referidos, sino únicamente su situación frente a un gravamen determinado¹⁴³.

2. En el ámbito de las personas físicas

2.1. Término de comparabilidad residentes-no residentes. Consideración de la situación personal y familiar del sujeto no residente

En el asunto *Werner*¹⁴⁴, el término de comparabilidad está conformado por un residente de un Estado miembro y un sujeto no residente de dicho Estado, que es a su vez, nacional de éste, ambos ejercen su actividad profesional en el territorio de su Estado de origen y perciben en él la totalidad o casi totalidad de sus ingresos, o poseen en él la totalidad o la casi totalidad de su patrimonio. Como consecuencia de la situación fáctica anterior, el residente es sujeto pasivo del impuesto por

¹³⁹ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 36, 37 y 38.

¹⁴⁰ Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-02493.

¹⁴¹ En el asunto *Gerritse* se valora una normativa interna que establece que los gastos profesionales de los no residentes no se consideran para efectos de determinar la base imponible de los sujetos pasivos sujetos por obligación real de contribuir en el Estado de la fuente. Ésta situación constituye una de las reglas generales del derecho tributario internacional que establece que la personalización del impuesto compete al Estado de residencia. En este sentido, la consideración de los gastos para efectos de determinar la base imponible corresponde al Estado de residencia, al ser éste un elemento de la personalización del impuesto. No obstante lo anterior, el Tribunal considera que en el caso citado, existe comparabilidad de situaciones entre los residentes y los no residentes por cuanto los gastos profesionales en ambos casos, están relacionados directamente con la actividad que generó los rendimientos imposables en el Estado miembro en cuestión, por lo que en la imposición de los no residentes, los gastos profesionales referidos deben de ser considerados a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta en el Estado de la fuente. (Sentencia de 12 de junio de 2003, sr. *Gerritse*, Asunto C-234/01, FJ. 27).

¹⁴² Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 2 de marzo de 1999, *Saint-Gobain*, Asunto C-307/97, Párrafo 40. Si bien, aquí citamos únicamente al Abogado General Mischo, esta afirmación podrá constatar en el análisis de jurisprudencia que se expondrá en esta Sección.

¹⁴³ Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 2 de marzo de 1999, *Saint-Gobain*, Asunto C-307/97, Párrafo 50.

¹⁴⁴ Sentencia de 23 de enero de 1993, *Werner*, Asunto C-112/91, Rec. 1993, P. I-00429.



obligación personal de contribuir y el no residente, sujeto pasivo del impuesto por obligación real, por lo que soportan distintas cargas fiscales. El Tribunal manifestó en esta sentencia que la libertad de establecimiento no se oponía a que este último sujeto soportara una carga fiscal más gravosa cuando no resida en dicho Estado, que cuando resida en él, por considerar que se trataba de una situación puramente interna, donde el único elemento de extranjería era la residencia en otro Estado miembro, siendo el sujeto nacional del Estado en el que realizaba su actividad económica.

En el asunto Schumacker, el término de comparabilidad se presenta entre un residente y un no residente, ambos ejercen una actividad por cuenta ajena en el territorio del mismo Estado miembro y obtienen en él la mayor parte de sus ingresos y la casi totalidad de los ingresos familiares. El residente sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal de contribuir, se beneficia de que su Estado de residencia considere su situación personal y familiar, en el tanto, el no residente, al estar sujeto por obligación real de contribuir, tal posibilidad le es denegada en el Estado de acogida, por cuanto compete a su Estado de residencia tener en cuenta estas circunstancias. El Tribunal tras afirmar que en principio, la libertad de trabajadores no se opone a que un Estado miembro grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con mayor rigor que a un residente que ocupe el mismo empleo, indica que, en este caso, el Estado de residencia del no residente, no puede considerar su situación personal y familiar por carecer éste de ingresos suficientes en el mismo, como para poderse beneficiar de dichas ventajas fiscales. Esta situación produce que no exista diferencia de situación objetiva que justifique el diferente trato fiscal. Bajo estas circunstancias, la determinación de la base imponible es la misma¹⁴⁵. La discriminación consiste en que la situación personal y familiar del no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo¹⁴⁶. Considerando las circunstancias expuestas el Tribunal manifestó que libertad de trabajadores se oponía a la normativa en cuestión.

En Wielockx, el término de comparabilidad está compuesto por un sujeto residente y un no residente, ambos ejercen una actividad por cuenta propia, el segundo percibe la totalidad o la casi totalidad de sus rendimientos en el Estado de actividad. El Tribunal manifestó que se encontraban en la misma situación, ambos son gravados solamente en ese Estado y la base imponible es la misma. La diferencia en el trato fiscal consistía en que, en el tanto el primero podía deducir de sus ingresos imponibles las cantidades pagadas para constituir una reserva para la vejez, el no residente no tenía derecho a constituir una reserva para la vejez deducible bajo los mismos requisitos fiscales que el sujeto pasivo residente. Por consiguiente, es gravado con una imposición global superior y estará en desventaja en relación con su homólogo residente. Esta situación fue considerada por el Tribunal contraria a la libertad de establecimiento¹⁴⁷.

En la sentencia Gschwind, el término de comparabilidad está compuesto por un sujeto residente y un no residente, ambos casados, que ejercen una actividad por cuenta ajena en el mismo Estado miembro y en consecuencia, están sujetos al impuesto sobre el trabajo por cuenta ajena. La diferencia entre estos sujetos se encuentra en que en el primer caso, el residente está sujeto por obligación personal de contribuir, por lo que tiene la posibilidad de disfrutar del tipo de gravamen que resulta del procedimiento de "splitting". Por su parte, el sujeto no residente, al percibir menos del 90 % de los ingresos globales de los cónyuges en dicho Estado, o no percibir rendimientos exentos del impuesto sobre la renta en el mismo, que no superan una cantidad determinada durante el año civil, no cumple con los requisitos establecidos por la legislación interna para que pueda ser tratado fiscalmente como un sujeto residente y beneficiarse de las ventajas fiscales correspondientes al personalizar el impuesto, como lo es el procedimiento de "splitting". Se considera así que este sujeto no se encuentra en una situación comparable a la de los residentes. Ello se justifica en virtud de que el no residente posee una base imponible suficiente en su Estado de residencia, que permite que éste tome en consideración su situación personal y familiar. Con base en lo anterior, el Tribunal indica que no hay una situación objetiva de comparabilidad entre ambas situaciones y en consecuencia, la libertad de trabajadores no se opone al trato fiscal diferente expuesto¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 22 de noviembre de 1994, Schumacker, Asunto C-279/93, Párrafo 71.

¹⁴⁶ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 35, 36, 37 y 38.

¹⁴⁷ Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-02493, FJ 20, 21 y 22.

¹⁴⁸ Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, Asunto C-391/97, FJ 25 a 32.

En el caso Zurstrassen, el término de comparabilidad se establece entre dos sujetos residentes, ambos casados, que no se encuentran separados de hecho, ni en virtud de una resolución judicial, y que son trabajadores en su mismo Estado de residencia y perciben la casi la totalidad de los ingresos de la unidad familiar en este Estado. La diferencia se encuentra en que en el primer caso, ambos cónyuges son residentes en el territorio nacional, en el tanto, en el segundo supuesto, el cónyuge reside en otro Estado miembro. El trato fiscal diferenciado se presenta porque la normativa establece que solo el primer sujeto podrá beneficiarse del derecho a tributación conjunta de los cónyuges, denegándose tal posibilidad al segundo, por el solo hecho de que su cónyuge no reside en el mismo Estado. Además, se destaca en esta sentencia que la normativa interna permite que los sujetos pasivos no residentes, casados y que no vivan separados de hecho, cuando estén obligados a tributar en el Estado miembro de actividad, por más del 50 % de los rendimientos del trabajo de la unidad familiar, si ambos cónyuges tienen rendimientos del trabajo sujetos a tributación en dicho Estado, podrán solicitar la aplicación del régimen de tributación conjunta¹⁴⁹. Se considera así que la libertad de trabajadores se opone a una normativa que establece la diferencia de trato en cuestión, entre residentes y no residentes.

El término de comparabilidad en las sentencias anteriormente citadas, está compuesto entre un residente y un no residente, con la única excepción del asunto Zurstrassen, en que si bien, la comparación se realiza entre dos residentes, podría considerarse que se trata de una comparación residente-no residente, por cuanto lo que se toma en consideración para la diferencia de trato, es la residencia del cónyuge del residente, que conforma el segundo supuesto de la comparación, tratándose de cónyuge no residente.

De la relación de estas sentencias podemos extraer, que el Tribunal de Justicia en un primer momento (asunto Werner) mantuvo un criterio restrictivo, en cuanto a considerar que cuando el único factor extraterritorial sea la residencia del sujeto, se estaba ante una situación puramente interna, por lo que el Derecho comunitario no se aplicaba. Sin embargo, éste criterio se puede considerar superado a partir de la sentencia Asscher¹⁵⁰, permitiéndonos afirmar que el criterio expuesto en Asscher constituye doctrina jurisprudencial, al haberse confirmado en la sentencia del asunto Zurstrassen.

La asimilación entre residentes y no residentes en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se realiza a partir de la sentencia Schumacker, en la que el Tribunal establece dos requisitos para que exista dicha comparabilidad: a) que la totalidad o la casi totalidad de los ingresos imponibles del sujeto pasivo no residente los perciba en el Estado de acogida y; b) que el Estado de residencia no pueda tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, por no existir ingresos suficientes para tales efectos en este Estado. En las sentencias Wielockx, Gschwind y Zurstrassen se confirma este criterio.

2.2. Término de comparabilidad residentes-no residentes. Tipo impositivo aplicable

Hemos deseado analizar de forma separada la situación que se presenta en los asuntos Asscher y Gerritse, por cuanto se refieren a la comparación del tipo impositivo aplicable a los residentes y el soportado por los no residentes, en éste último caso, cuando estos sujetos no perciben la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos imponibles en el Estado de acogida. Esta situación produce que el término de comparabilidad utilizado, no sea el mismo que se emplea en las sentencias expuestas en el punto anterior. En estos casos, el Tribunal considera que los residentes y los no residentes se encuentran en comparabilidad de situaciones por cuanto no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de tales sujetos pasivos que pueda justificar una diferencia de trato. Adicionalmente, indica que ambos están sujetos a la aplicación de tarifas progresivas en sus respectivos Estados de residencia. Esta situación produce que a pesar de que los residentes están sujetos a im-

¹⁴⁹ Sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99, Rec. 2000, P. I-03337.

¹⁵⁰ Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 34. La diferencia entre el Sr. Werner y el Sr. Asscher, se encuentra en que mientras el Sr. Werner únicamente residía en otro Estado miembro, pero ejercía su actividad económica en su Estado de nacionalidad, en el caso del sr. Asscher, éste ejercía una actividad económica tanto en el Estado del que era nacional y en su Estado de residencia. Esta situación producía que se encontrara frente a su Estado de origen, en una situación comparable a la de cualquier otro sujeto que invoque, frente al Estado de acogida, los derechos y libertades garantizados por el Tratado.



posición por obligación personal y los no residentes lo están, por obligación real, deben ser tratados de igual forma, en cuanto la carga tributaria que soportan en el Estado en cuestión, o al menos, los no residentes no deben soportar una carga más gravosa que los residentes. Analicemos las sentencias citadas.

En la sentencia Asscher el término de comparabilidad está compuesto por un residente de un Estado miembro y un no residente—nacional de dicho Estado, ambos ejercen una actividad por cuenta propia en el territorio de ese país y no obtienen en el mismo la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos mundiales (obteniendo menos del 90 %). No obstante, al residente que está sujeto a imposición por obligación personal, se le aplica un tipo impositivo inferior por el impuesto sobre la renta (13 % en el primer tramo impositivo), que al no residente, que está sujeto a imposición por obligación real y a quien se le aplica un tipo impositivo superior (25 %). El Tribunal considera que no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de ambos grupos de sujetos pasivos, que pueda justificar semejante diferencia de trato¹⁵¹. Adicionalmente indica que el hecho de ser no residente no permite eludir la aplicación de la regla de progresividad. Los dos sujetos se encuentran en situación comparable respecto de dicha regla, ya que el Estado de residencia del no residente tomará en cuenta los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente con el fin de aplicar la progresividad¹⁵². Declarando finalmente el Tribunal que la libertad de establecimiento se opone a una normativa que establece la diferencia de trato expuesta.

En el caso del sr. Gerritse¹⁵³, el término de comparabilidad está compuesto por un sujeto residente de un Estado miembro, y un sujeto no residente, que perciben rendimientos por servicios profesionales en el mismo Estado. La diferencia de trato consiste en que el primero está sujeto por obligación personal de contribuir, en el tanto, el segundo, por obligación real, lo que conlleva a que en el primer supuesto el sujeto tributa por los rendimientos netos previa deducción de los gastos profesionales incurridos en la generación de sus rentas imponibles, en el tanto, en el segundo caso, el Estado de acogida toma en cuenta los rendimientos brutos del no residente sin deducir los gastos profesionales. El Tribunal considera que siendo que los gastos profesionales del no residente están relacionados directamente con la actividad que generó los rendimientos imponibles en el Estado miembro en cuestión, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable¹⁵⁴. Adicionalmente, se valoró también la diferencia de trato que se producía como consecuencia de que al sujeto residente se le aplicara una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento, en el tanto que el no residente estaba sujeto a un impuesto definitivo con un tipo uniforme del 25 %, retenido en la fuente. El Tribunal consideró que la primera diferencia de trato fiscal era discriminatoria. Se trataba de una discriminación indirecta.

En relación con la segunda diferencia de trato fiscal, el Tribunal considera que ambos sujetos pasivos están sujetos a una escala de gravamen progresiva aplicada por sus respectivos Estados de residencia, por lo que se encuentran en una situación comparable¹⁵⁵, de modo que la aplicación a los residentes de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta. En el caso se declara que, la libertad de servicios no se opone a la legislación interna citada siempre que el tipo del 25 % no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento. En consecuencia, la única razón que justifica que no se declare que la normativa se opone a la libertad de establecimiento, es que la aplicación del tipo uniforme, finalmente y según los cálculos hechos por el Tribunal y la Comisión, era más beneficioso para el sujeto que ejercía las libertades comunitarias que la aplicación del tipo sujeto a escala de gravamen progresiva, aplicado a los residentes.

De estas dos sentencias se extraen dos conclusiones generales:

¹⁵¹ Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 45 y parte dispositiva.

¹⁵² Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089, FJ 46, 47, 48 y 49.

¹⁵³ Sentencia de 12 de junio de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01.

¹⁵⁴ Sentencia de 12 de junio de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01, FJ 27.

¹⁵⁵ Sentencia de 12 de junio de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01, FJ 52 y 53.

- a) La carga impositiva soportada por un residente y un racional comunitario no residente, debe ser la misma, o en todo caso, no debe ser más perjudicial para el no residente.
- b) La deducibilidad de los gastos profesionales y los reales relacionados con la actividad del no residente, deberá garantizarse por el Estado de acogida, cuando el Estado de residencia no los pueda considerar, aún y cuando esta situación se derive como consecuencia de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición.

En relación con la carga fiscal soportada por los no residentes, cabe señalar que las dos sentencias antes citadas se apartan de lo manifestado por el propio Tribunal en la sentencia Schumacker, en cuanto establecía que no era contrario a la libertad de trabajadores, que un Estado miembro gravara los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con mayor rigor que a un residente que ocupe el mismo empleo¹⁵⁶.

En cuanto a la deducción de los gastos profesionales y reales relacionados con la actividad del no residente, resulta de interés destacar el criterio que en relación a esta cuestión expone el Abogado General Léger¹⁵⁷, en sus conclusiones presentadas en el asunto Gerritse. Éste manifiesta que al denegar la deducibilidad de los gastos profesionales y los reales relacionados con la actividad del no residente, de los rendimientos gravables, éste es gravado por una cantidad mayor que la de los residentes, quienes a igualdad de rendimientos, pueden deducir sus gastos profesionales y sólo serán gravados por sus rendimientos netos.

Es claro que con este argumento, el Abogado General está perdiendo de vista que es al Estado de residencia al que le corresponde aplicar las deducciones procedentes y gravar los rendimientos netos del sujeto pasivo. Sin embargo, cabe destacar un elemento al que hace referencia el Abogado General: el Sr. Gerritse no tiene la posibilidad de deducir esos gastos en su Estado de residencia, en virtud de la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre los Estados involucrados. De lo que se colige, que según su interpretación corresponderá al Estado de acogida solucionar el problema que se presenta por la no deducibilidad de los gastos en el Estado de residencia, por cuanto el sujeto no residente tiene el derecho a que se le reconozca la posibilidad de aplicar las deducciones de los gastos directamente vinculados a la generación de la renta gravada en el Estado de acogida.

Nótese, que esta doctrina expuesta por el Abogado General Léger, es acogida por el Tribunal en la sentencia Gerritse, con lo que se viene a ampliar los efectos de la doctrina Schumacker, en la que claramente se indica que compete al Estado de residencia considerar la situación personal y familiar del sujeto pasivo y únicamente, cuando éste no lo pueda considerar, debido a la inexistencia de base imponible suficiente en su ámbito de aplicación para ello, competirá al Estado de acogida tomar en cuenta dicha situación. Ahora, incluso cuando una deducción de gastos, que constituye uno de los elementos que conforman la personalización del impuesto, no pueda ser aplicado por el Estado de residencia como consecuencia de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, el Estado de acogida deberá reconocer dichos extremos, aún y cuando, el sujeto no residente, no perciba la mayor parte de sus ingresos personales y familiares en el Estado de acogida.

2.3. Término de comparabilidad no residente-no residente. Diferente trato fiscal como consecuencia de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición

En el asunto Gilly¹⁵⁸, el término de comparabilidad lo componen dos sujetos nacionales y residentes en un Estado miembro, que son trabajadores transfronterizos en otro Estado miembro, en el cual, las retribuciones que perciben por el ejercicio de su trabajo por cuenta ajena están sujetas a imposición. Además, tributan por la totalidad de sus rentas mundiales en su Estado de residencia. La

¹⁵⁶ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225, FJ 35.

¹⁵⁷ Conclusiones del Abogado General Sr. Philippe Léger presentadas el 13 de marzo de 2003, Sr. Gerritse, Asunto C-234/01, FJ 42 a 46.

¹⁵⁸ Sentencia de 12 de mayo de 1998, Esposos Robert Gilly, Asunto C-336/96, Rec. 1998, P. I-02793.



diferencia fáctica entre estos sujetos consiste en que el segundo sujeto, posee doble nacionalidad, siendo también nacional del Estado de acogida. No obstante lo anterior, reciben un tratamiento fiscal diferente en su Estado de residencia, según trabajen en el sector privado o en el público, y cuando trabajen 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, en el caso del personal docente según que su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no. Lo anterior, como consecuencia de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre los Estados involucrados. La diferencia estriba en la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, que es diferente en cada supuesto, de conformidad con lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición internacional referido. Ésta situación es producida principalmente, por el hecho de que el segundo sujeto pasivo posee la nacionalidad de los dos Estados miembros citados. En este caso, el Tribunal declaró que no existía discriminación.

Se considera que el criterio expuesto por el Tribunal en ésta sentencia fue excepcional, ya que posteriormente ha emitido sentencias en las que indica que incluso la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición internacional, debe realizarse de conformidad con el Derecho comunitario¹⁵⁹.

3. En el ámbito de las personas jurídicas

3.1. Término de comparabilidad residentes–no residentes. Beneficios fiscales

En el asunto Comisión/República Francesa (Avoir Fiscal), el término de comparabilidad lo conforman compañías de seguros domiciliadas en Francia y compañías de seguros no residentes que actúen en Francia mediante una sucursal o una agencia en ese mismo Estado. Para determinar la comparabilidad de situaciones el Tribunal tomó en cuenta que la legislación tributaria francesa no distingue en aras de determinar los ingresos sujetos al impuesto sobre sociedades, entre compañías domiciliadas en Francia y sucursales y agencias situadas en Francia de sociedades constituidas en el extranjero, por lo que la base imponible es la misma. En ambos casos, están sujetas a imposición sobre los beneficios de fuente francesa, excluyéndose los ingresos que se producen en el extranjero, y por aquellos otros ingresos que Francia está legitimada para gravar de conformidad con el Convenio para evitar la doble imposición internacional. El Tribunal indica que la normativa ha colocado a las sociedades domiciliadas en Francia y a las sucursales y agencias situadas en éste Estado, de sociedades constituidas en el extranjero, en una misma situación para efectos de gravar sus ingresos. Al tratar a las dos sociedades (residentes-no residentes) de la misma forma con el fin de gravar sus ingresos, el Estado francés ha admitido de hecho que no existe una diferencia objetiva entre estas posiciones en relación con las reglas específicas y condiciones relacionadas con su imposición que puedan justificar una diferencia de trato, como lo es el otorgamiento de una ventaja fiscal, tal como el crédito fiscal otorgado a los accionistas, únicamente a las sociedades residentes. Declarando finalmente el Tribunal, que una normativa que establece la diferencia de trato en cuestión es contraria a la libertad de establecimiento¹⁶⁰.

En el asunto Halliburton Services¹⁶¹, el término de comparabilidad está compuesto por sociedades neerlandesas constituidas en forma de sociedades anónimas o de sociedades "cerradas" de responsabilidad limitada, tal y como las define la legislación de este Estado y las sociedades de otros Estados miembros constituidas en formas societarias equivalentes a las primeras, que se en-

¹⁵⁹ Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273, FJ 26. Sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain, Asunto C-307/97, Rec. 1999, P. I-06161, FJ 58 y 59. Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Sr. De Groot, asunto C-385/00, FJ 93 y 94.

¹⁶⁰ Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (Avoir Fiscal), Asunto C-270/83, Rec. 1986, P. 00273, FJ 19, 20 y parte dispositiva. En relación con la aplicación del crédito fiscal en cuestión, la legislación interna establece que dicho crédito debe compensarse contra la renta imponible del sujeto pasivo y además, debe tratarse de dividendos que formen parte de los ingresos gravados de estos sujetos. Se establece que éste beneficio, únicamente puede ser disfrutado por sujetos residentes en Francia y por sujetos residentes de Estados con los que Francia haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición. Este crédito fiscal no se otorga si forma parte de los activos de un establecimiento secundario, sucursal o agencia. (FJ 3, 4, 5 y 6).

¹⁶¹ Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services Bv, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137.

cuentran previstas por las legislaciones de estos otros Estados miembros. La norma tributaria controvertida limitaba la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a las operaciones efectuadas en el marco de una reorganización interna de sociedades anónimas y de sociedades 'cerradas' de responsabilidad limitada, sea en el marco de una reorganización entre las sociedades del primer grupo, excluyendo de tal posibilidad las que se efectuaran entre el primer grupo y el segundo. En consecuencia, cuando la sociedad transmitente estuviese constituida de conformidad con el Derecho de otro Estado miembro, no se podría disfrutar de este beneficio fiscal, situación que el Tribunal consideró contrario a la libertad de establecimiento.

En el asunto Saint Gobain, el término de comparabilidad está compuesto por una sociedad residente en Alemania y una sociedad no residente, domiciliada en otro Estado miembro, que ejerce su actividad en el territorio del primero mediante un establecimiento permanente. Ambas sociedades poseen filiales en el extranjero, y cumplen con los requisitos de la integración fiscal en Alemania, en virtud de la cual la sociedad matriz de un grupo de sociedades se convierte en el único sujeto pasivo sobre el resultado global del grupo. La única diferencia entre ambas, es el domicilio de la matriz. El trato fiscal diferenciado consiste en que en el primer caso, la sociedad se beneficia de tres ventajas fiscales: a) la exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros, prevista en un convenio fiscal celebrado con un país tercero para evitar la doble imposición; b) la imputación, al impuesto alemán sobre sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un Estado distinto de Alemania por los beneficios de una filial establecida en aquél, prevista en la legislación nacional y; c) la exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros, prevista también en la legislación nacional. En el tanto, que en el segundo supuesto, la sociedad comunitaria no puede beneficiarse de las mismas ventajas fiscales, por el hecho de ser no residente. El Tribunal consideró que en ambos casos sí existía una comparabilidad objetiva de situaciones, por lo que el establecimiento permanente de la sociedad comunitaria citada, debía de beneficiarse en las mismas condiciones que las sociedades residentes, de las mismas ventajas fiscales¹⁶².

Por su parte, conviene destacar que el Abogado General Mischo indica en sus conclusiones que si bien, una normativa interna puede diferenciar entre residentes y no residentes, los primeros sujetos por obligación personal y los segundos por obligación real y establecer una tributación diferente para cada uno de ellos, estas diferencias deben analizarse, en aras de determinar si son esenciales o no, determinándose que en ésta situación no son esenciales. En este caso, la sujeción por obligación real, comprendía también incidencias de operaciones realizadas fuera de Alemania, situación que contribuye a considerar que la diferencia entre la situación de las sociedades residentes, sujetas al pago de impuestos por obligación personal, y de las sociedades no residentes, sujetas por obligación real, no impide que puedan considerarse comparables a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre el patrimonio. Se toma en consideración además, el hecho de que en éste asunto, únicamente se cuestiona la imposición sobre determinadas participaciones en sociedades y sobre los dividendos procedentes de estas participaciones, conceptos que están sujetos al impuesto alemán, independientemente de que el sujeto pasivo del impuesto resida en Alemania o no. Puesto que la obligación de contribuir existe independientemente de esta cuestión, las ventajas ligadas a esta obligación, como las medidas destinadas a evitar la doble imposición, también deben concederse, en principio, con independencia del criterio de la residencia¹⁶³.

3.2. Término de comparabilidad residentes - no residentes. Tipo impositivo aplicable

En el asunto Royal Bank, el término de comparabilidad lo constituyen dos entidades bancarias, una residente y otra no residente que actúan en el mismo Estado miembro, la segunda, mediante un establecimiento permanente. La diferencia de trato se encuentra en el tipo impositivo aplicable por concepto de impuestos sobre los beneficios de las sociedades. En el caso de sociedades con domicilio en dicho Estado miembro, si cumplen con determinados requisitos relativos a su

¹⁶² Sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain, Asunto C-307/97, Rec. 1999, P. I-06161.

¹⁶³ Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 2 de marzo de 1999, Saint-Gobain, Asunto C-307/97, párrafos 40, 46, 48, 49, 50 y 51.



forma jurídica y a la naturaleza de las acciones que emiten, pueden beneficiarse del tipo impositivo del 35 %, en lugar del tipo del 40 %, que constituye el tipo general aplicable. No obstante, para poder ejercer la actividad bancaria en este Estado, por parte de entidades residentes, a éstas se les exige el cumplimiento de los requisitos citados, por lo que todas las entidades bancarias residentes están sujetas a imposición por el tipo de gravamen reducido. Por el contrario, a los beneficios imponibles de las sociedades que tengan su domicilio en otro Estado miembro se les aplica un único tipo impositivo, el más elevado, cualquiera que sea la forma jurídica de las sociedades y la naturaleza de las acciones que emiten¹⁶⁴. El Tribunal analizó si existía una situación objetivamente comparable. En relación con la forma de determinación de la base imponible, evidenció que la legislación fiscal de dicho Estado no establecía, entre las sociedades que tengan su domicilio en el mismo, y aquellas, que tengan su domicilio en otro Estado miembro, pero que actúen en el primero mediante un establecimiento permanente, una distinción que permitiera justificar una diferencia de trato entre los dos grupos de sociedades. En ambos casos, el impuesto se calcula en función de la renta o beneficio neto, una vez deducida la parte correspondiente a los ingresos no imponibles, beneficio que se determina de este modo tanto para las sociedades residentes como para las extranjeras¹⁶⁵. Una normativa nacional que para efectos de la tributación sobre la renta, no establece, entre las sociedades domiciliadas y aquellas, que teniendo domicilio en otro Estado miembro, actúen en su territorio mediante establecimiento permanente, una distinción que permita justificar en el marco de la misma tributación, una diferencia de trato entre los dos grupos de sociedades y que, por otra parte, establece una diferencia de trato en lo relativo al tipo impositivo sobre la renta, crea una discriminación en detrimento de las sociedades cuyo domicilio se encuentre en otro Estado miembro¹⁶⁶. Asimismo, el Tribunal se basa en el Convenio de doble imposición suscrito entre la República Helénica y el Reino Unido, para reafirmar la comparabilidad de situaciones, por cuanto en virtud del mismo, una sucursal en Grecia de un banco que tenga su domicilio en el Reino Unido, constituye en el primer Estado, un establecimiento permanente asimilado en el plano fiscal a una sociedad residente, por consiguiente, el Convenio reconoce que tal empresa se halla en una situación objetivamente comparable a la de una sociedad griega¹⁶⁷. Con base en lo anterior, el Tribunal manifiesta que la libertad de establecimiento se opone a una normativa interna que establezca la diferencia de trato expuesta.

3.3. Término de comparabilidad residente-no residente. Devolución de ingresos indebidos

En el asunto *Commerzbank*¹⁶⁸, el término de comparabilidad está compuesto por una sociedad residente y una sociedad no residente, que actúa en el Estado de la primera mediante establecimiento permanente, cuando ambas se encuentran en la misma situación de haber ingresado indebidamente el pago del impuesto sobre la renta, la primera sujeta por obligación personal de contribuir y la segunda, por obligación real de contribuir. No obstante, la diferencia se presenta al comparar los efectos de la reclamación de las cantidades indebidamente pagadas, ambas sociedades tendrán derecho a la devolución de las cantidades indicadas, pero únicamente la primera sociedad podrá solicitar el complemento de devolución, a la segunda se le priva de este derecho. La normativa en cuestión se aplica cualquiera que sea el motivo de la reclamación. El Tribunal declara que la libertad de establecimiento se opone a una normativa como la citada.

B. EL TÉRMINO DE COMPARABILIDAD EN SITUACIONES DE RESTRICCIÓN

1. *Planteamiento*

Tal y como hemos mencionado con anterioridad, el término de comparabilidad en supuestos de restricción, no requiere evidenciarse de forma expresa, incluso, si bien en la mayoría de las cuestiones que analizaremos se puede configurar dicho término de comparabilidad, pueden existir

¹⁶⁴ Sentencia de 29 de abril de 1999, *Royal Bank*, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 24, 25.

¹⁶⁵ Sentencia de 29 de abril de 1999, *Royal Bank*, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 28.

¹⁶⁶ Sentencia de 29 de abril de 1999, *Royal Bank*, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 30.

¹⁶⁷ Sentencia de 29 de abril de 1999, *Royal Bank*, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651, FJ 31.

¹⁶⁸ Sentencia de 13 de julio de 1993, *Commerzbank AG.*, Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017.

situaciones en las que no exista dicho elemento (ejemplo: Daily Mail). Recordemos que para declarar la existencia de una restricción nos enfocaremos a probar que los efectos producidos por una determinada normativa o medida, dificultan directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias. Ésta situación se va a producir en los casos que serán objeto de estudio, en el tanto en que el sujeto que ejerce las libertades comunitarias se encuentra en una posición de desventaja respecto de otro sujeto, que bien podrá no estar ejerciendo sus libertades comunitarias, o que ejerciéndolas, es tratado de forma diferente al primer sujeto por existir alguna diferencia fáctica entre sus situaciones, lo que la norma ha contemplado para justificar la diferencia de trato en cuestión.

Siguiendo el esquema expuesto en el punto 1 anterior, el presente epígrafe se estructura dividiendo las situaciones de restricción expuestas ante el Tribunal de Justicia en el ámbito de las personas físicas, y posteriormente, en el ámbito de las personas jurídicas. A su vez, cada ámbito se analizará según estemos ante restricciones de salida del Estado de origen o restricciones de ingreso en el Estado de acogida.

En todos los supuestos de restricción que afectan a las personas físicas, el término de comparabilidad se compone por los sujetos residente-residente. En este marco, el primer sujeto que compone el término de comparabilidad, por lo general, se caracteriza por no ejercer sus libertades comunitarias, por lo que ejerce una actividad económica que se considera situación puramente interna. En el tanto, el segundo sujeto, será un residente que ejerce sus libertades comunitarias, por lo que existe un elemento de extranjería relevante, que es el causante de que la norma interna le disponga una diferencia de trato fiscal que constituye una desventaja fiscal para este sujeto.

Adicionalmente, procede mencionar que todos los asuntos sometidos a conocimiento del Tribunal, en el ámbito de las personas físicas, constituyen supuestos de restricciones de salida. No obstante, la gran mayoría de estos supuestos pueden también considerarse restricciones de ingreso, entendiéndose por tales, restricciones en el Estado de acogida¹⁶⁹. Lo que determinará ante qué supuesto estemos, será la normativa del Estado miembro que coloque en una situación de desventaja al sujeto que ejerce sus libertades comunitarias, ya sea la que se aplica al momento de su salida de su Estado de origen, o al momento de su ingreso, en el Estado de acogida. Si bien, en la jurisprudencia no encontramos casos de restricciones de ingreso, lo es, porque las cuestiones prejudiciales fueron planteadas en el marco de procesos establecidos por sujetos residentes de sus Estados de origen, que se encontraban en una situación de desventaja en su mismo Estado, al ejercer sus libertades comunitarias.

En el ámbito de las personas jurídicas, en relación con las restricciones de salida del Estado de origen, encontramos que todas las situaciones que han sido objeto de análisis por el Tribunal, el término de comparabilidad se configura por la relación residente-residente. En donde uno de los dos sujetos se ve perjudicado por la normativa de su Estado de origen, como consecuencia de ejercer sus libertades comunitarias. Una excepción a esta afirmación, lo constituye el asunto X AB y Y AB, en el que se deniegan beneficios fiscales en transferencias internas del grupo de sociedades a los residentes que ejercen sus libertades en varios Estados miembros, mientras que estas se otorgan, a quienes ejercen dichas libertades en un solo Estado miembro. Adicionalmente, es en este epígrafe en el que se presenta incluso la única situación en donde no existe un término de comparabilidad (Daily Mail). Finalmente, cabe mencionar que gran parte de las situaciones analizadas pueden constituir a su vez, restricciones de ingreso y de salida¹⁷⁰, pero en estos asuntos, los perjudicados lo eran los sujetos residentes de un Estado miembro, perjudicados por su propio Estado de residencia, al ejercer sus libertades comunitarias en otros Estados miembros.

En relación a situaciones que constituyen restricción de ingreso al Estado de acogida, encontramos que en éstas el término de comparabilidad puede estar conformado tanto por residen-

¹⁶⁹ Son restricciones de ingreso y a su vez, de salida, la normativa analizada en los asuntos: Bachmann, Biehl, Safir, XY, Schmid, Verkooijen, Svensson y Gusvasson, Sandoz y de Groot.

¹⁷⁰ Constituyen restricciones de salida y a su vez, pueden serlo de ingreso, entre otras: Comisión/República Francesa, X AB y Y AB, Baars, Vestergaard.



tes-residentes, como por residentes-no residentes. Y a su vez, éste tipo de restricciones puede constituir una restricción de salida¹⁷¹.

Lo fundamental en éste ámbito es tener en cuenta, no la existencia del término de comparabilidad, éste puede existir o no, tampoco es relevante que si se constituye, este se conforme por un residente-residente, o residente-no residente. Lo esencial para determinar la existencia de una restricción es que la normativa aplicada efectivamente produzca una desventaja en perjuicio de un sujeto pasivo comunitario al momento en que éste ejerza sus libertades fundamentales comunitarias, ya sea que la desventaja sea producida por la normativa del Estado de origen o por la normativa del Estado de acogida.

2. En el ámbito de las personas físicas

2.1. Restricciones de salida del Estado de origen

a. Término de comparabilidad residente-residente. Deniegan la concesión de un beneficio fiscal¹⁷²

I. Exención

En el asunto Verkooijen, el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos residentes de un Estado miembro, sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta que grava los dividendos abonados a los accionistas de una sociedad, que sean personas físicas. La diferencia se encuentra en que en el primer caso, el sujeto pasivo percibe los dividendos de sociedades domiciliadas en su mismo Estado de residencia, mientras que en el segundo caso, el sujeto pasivo los percibe de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros. El trato fiscal diferente consiste en que en el primer supuesto, el sujeto pasivo podrá disfrutar de una exención en el Impuesto sobre la renta que grava dichos dividendos, en el tanto, en el segundo supuesto, tal beneficio fiscal se le deniega al sujeto pasivo. El Tribunal declara que la libre circulación de capitales se opone a una normativa interna de un Estado miembro que establezca una diferencia de trato como la expuesta¹⁷³.

II. Tributación diferida de plusvalías

En el asunto X, Y¹⁷⁴, el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos residentes de un Estado miembro, sujetos pasivos del Impuesto sobre la renta, que realizan una cesión de acciones a favor de una persona jurídica en la que participan directa o indirectamente, a través de uno de los miembros de su unidad familiar. La diferencia entre estos consiste en que en el primer supuesto, el cedente realiza una cesión a favor de una sociedad residente en la que no existe participación extranjera. En el segundo supuesto, existirá un elemento de extranjería, así se pueden presentar dos situaciones: la cesión se realiza a favor de una persona jurídica extranjera en la que el cedente participa directa o indirectamente, a través de uno de los miembros de su unidad familiar, o de una sociedad residente en la que participa directa o indirectamente dicha persona jurídica extran-

¹⁷¹ Como son los casos de los asuntos Metagesellschaft y Eurowings.

¹⁷² Además de las que se citan en éste epígrafe, deseamos mencionar el término de comparabilidad que se expuso en el asunto Schmid. En éste asunto el Tribunal no se pronunció sobre el fondo por cuanto la autoridad remitente de la cuestión prejudicial no era competente para tal actuación (Sentencia de 30 de mayo de 2002, Schmid, Asunto C-516/99), por ello, hacemos la cita respectiva como nota al pie de página. El caso versaba sobre la posibilidad de optar por tributar a un tipo fijo o reducido. El término de comparabilidad estaba compuesto por dos sujetos pasivos residentes de un Estado miembro, que percibían dividendos procedentes de acciones que son gravados por el Impuesto sobre la renta. La diferencia entre estos sujetos se encontraba en que el primer sujeto percibía rendimientos de capital nacionales, en el tanto, el segundo sujeto, percibía rendimientos de capital extranjeros. La normativa interna otorgaba al primer sujeto la posibilidad de optar entre pagar el impuesto de carácter liberatorio al tipo fijo del 25 % y el impuesto sobre la renta ordinario con un tipo reducido en un 50 %, sobre estos rendimientos, mientras que en el caso de los rendimientos de capital extranjeros impone la aplicación del impuesto sobre la renta ordinario sin ninguna reducción del tipo impositivo. Para el Abogado General Sr. Antonio Tizzano, ésta normativa dispensaba un trato de favor a los rendimientos de capital nacionales, disuadiendo a los inversores nacionales de adquirir participaciones en sociedades de otros Estados miembros y obstaculizando la obtención por parte de estos últimos de capitales en el Estado miembro de que se trata. (Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Tizzano presentadas el 29 de enero de 2002, Walter Schmid, Asunto C-516/99, párrafo 39).

¹⁷³ Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, Asunto C-35/98, Rec. 2000, P. I-04071.

¹⁷⁴ Sentencia de 21 de noviembre de 2002, X, Y, Asunto C-436/00.

jera. La diferencia en el trato fiscal consiste en que en el primer caso, el cedente podrá disfrutar de un aplazamiento en la tributación de las plusvalías sobre las acciones objeto de la transmisión, hasta que enajene su participación en la sociedad cesionaria, mientras que al cedente del segundo caso, se le deniega dicha tributación diferida, por lo que tributa inmediatamente por las plusvalías obtenidas. El Tribunal declara que la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales se oponen a una normativa interna como la expuesta anteriormente.

b. Término de comparabilidad residente–residente. Establecen una desventaja fiscal

I. *Denegación de deducibilidad de gastos*

En el asunto Bachmann¹⁷⁵, el término de comparabilidad está conformado por un sujeto residente que contrata un seguro de enfermedad o invalidez o un seguro de vejez y fallecimiento, con una compañía de seguros que esté domiciliada en Bélgica o que actúe en ésta mediante un establecimiento secundario y un sujeto residente que contrata un seguro de enfermedad o invalidez o un seguro de vejez y fallecimiento, con una compañía de seguros establecida en otro Estado miembro y que no ejerce actividades en Bélgica mediante un establecimiento secundario. La diferencia de trato consiste en que, en el tanto que, el primero podrá deducir como gastos las primas pagadas a la empresa aseguradora, las que se llevarán a cabo en su mismo Estado de residencia, al segundo sujeto, se le deniega la posibilidad de deducir dichas primas. Estamos ante un supuesto de restricción por cuanto el sujeto residente será objeto de un peor trato fiscal si ejerce sus libertades comunitarias. El Tribunal manifiesta que la libre circulación de trabajadores y la libertad de servicios se oponen a una normativa que establece la restricción comentada, no obstante, indica que en este caso, la restricción se encuentra justificada en la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable.

II. *Aumento de la carga financiera y de deberes formales*

En el asunto Safir, el término de comparabilidad se da entre un residente de un Estado miembro que sea titular de un seguro de vida de capital suscrito con una compañía establecida en Suecia y un residente de ese mismo Estado miembro, que sea titular de dichos seguros suscritos con compañías que no estén establecidas en este país. En ambos casos existe una imposición sobre el ahorro, no obstante, la diferencia va a encontrarse en el mecanismo utilizado para someterlo a tributación. En el primer supuesto, las compañías de seguros están obligadas a pagar un impuesto que tiene las características de un impuesto sobre los rendimientos del capital del seguro, a cargo del asegurador. Por su parte, los titulares de las pólizas no pueden deducir la prima de su base liquidable. En compensación, las cantidades vencidas no están sujetas al impuesto. Ahora bien, en el caso de un residente que contrata este tipo de seguros con una compañía no establecida en este Estado, la diferencia estriba en que, el titular de los seguros debe registrarse y declarar el pago de la prima ante un órgano central, que es también competente para conceder una exención o la reducción del impuesto, que puede aplicarse en estos casos bajo determinadas condiciones. Además, los asegurados deben pagar ellos mismos el impuesto y movilizar con dicho fin medios financieros, lo que, les acarrea consecuencias negativas en términos de liquidez. Se trata así de un supuesto de restricción en la medida en que esta normativa puede disuadir a los interesados de suscribir seguros de vida de capital con compañías no establecidas en Suecia, por cuanto no habrían de realizar ningún trámite particular si suscribieran dichos seguros con compañías establecidas en Suecia, ya que en estos casos el impuesto lo paga la compañía aseguradora. El Tribunal consideró que la libertad de servicios se oponen a una normativa como la analizada en esta cuestión¹⁷⁶.

III. *No devolución de impuestos pagados en exceso*

En el asunto Biehl¹⁷⁷, el término de comparabilidad está compuesto entre los sujetos pasivos residentes en un Estado miembro, que no ejercen sus libertades comunitarias y los sujetos pa-

¹⁷⁵ Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann, Asunto C-204/90, Rec. 1992, P. I-00249. En el mismo sentido, véase la Sentencia de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, Asunto C-300/90, Rec. 1992, P. I-00305.

¹⁷⁶ Sentencia de 28 de abril de 1998, Jessica Safir, Asunto C-118/96, FJ 24, 26 y parte dispositiva.

¹⁷⁷ Sentencia de 8 de Mayo de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779. Asimismo, véase la Sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión/Luxemburgo, Asunto C-151/94, Rec. 1995, P. I-03685.



sivos residentes en este mismo Estado, que como consecuencia de ejercer sus libertades comunitarias, dejan de residir en su Estado de residencia en el transcurso del año o bien, adquieren dicha residencia durante el período en cuestión. La normativa interna valorada no hace ninguna distinción entre nacionales y no nacionales, o residentes y no residentes, no obstante, tiene efectos que producen una diferencia de trato entre las dos categorías de sujetos pasivos expuesta anteriormente, al establecer que las sumas deducidas por concepto del impuesto sobre salarios y sueldos, de personas que se emplean en dicho Estado por solo una parte del año, ya sea que adquieren la residencia durante el curso del año impositivo o que dejan dicha residencia, no podrán ser objeto de devolución, pasando a ser propiedad del Estado. Se establece así una diferencia de trato que podrá considerarse una restricción de ingreso o de salida, según el caso en el que se encuentre el sujeto pasivo que ejerza su libertad de circulación, ya sea que adquiera la calidad de residente durante el transcurso del año o que deje de serlo. En el asunto en cuestión se trataba de una restricción de salida. El Tribunal considera que la libertad de trabajadores se opone a una normativa interna como la expuesta.

IV. *Establecen la sujeción a un impuesto*

En el asunto Sandoz, el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos residentes de un Estado miembro, que suscriben un préstamo, el cual no lo formalizan en un documento. La diferencia fáctica entre ambos sujetos consiste en que el primer sujeto suscribe dicho préstamo con un prestatario establecido en su mismo Estado de residencia, en el tanto que en el segundo caso, el sujeto suscribe el préstamo con un prestatario establecido en otro Estado miembro. La diferencia de trato fiscal estriba en que en este último caso, la anotación del préstamo en los libros contables daría nacimiento a la obligación de pagar el impuesto sobre actos jurídicos documentados. En cambio, este préstamo no era objeto de gravamen por el impuesto citado, cuando fuera suscrito en las mismas condiciones, pero en el país, por cuanto la normativa establecía que sólo estaría gravado en caso de que se hubiese documentado. Se trata de una restricción por razón del lugar de celebración del préstamo, que puede disuadir a los residentes de contratar préstamos con personas establecidas en otros Estados miembros. Por ello, el Tribunal declara que la libertad de movimientos de capitales se opone a una normativa interna como la expuesta¹⁷⁸.

V. *Consideración parcial de las circunstancias personales y familiares en el Estado de residencia*

En el asunto de Groot¹⁷⁹, el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos residentes de un Estado miembro, sujetos al impuesto sobre la renta de personas físicas por la totalidad sus ingresos globales, en donde el primero percibe únicamente ingresos de fuente interna, en el tanto el segundo, percibe ingresos de diferentes Estados miembros. En este último caso, el Estado de residencia ha suscrito Convenios de doble imposición con los Estados miembros en donde se producen los otros ingresos del sujeto pasivo. En virtud de la aplicación de dichos Convenios, ya sea porque así lo establecieran o porque remitieran a la legislación interna, el sistema establecido para evitar la doble imposición es la exención con progresividad, bajo la modalidad de "fracción de progresividad". Éste método de cálculo tiene por objeto repartir entre todos los tipos de ingresos las deducciones relativas a la situación personal y familiar del contribuyente. En consecuencia, imputa a los ingresos extranjeros una parte de las deducciones proporcional a su importancia en la renta mundial, sin tomar en consideración que estos Estados gravan al sujeto por obligación real, por lo tanto, no toman en cuenta su situación personal y familiar. Lo anterior, tiene como consecuencia que las deducciones sólo se aplican a los impuestos devengados en el Estado de residencia en proporción a los ingresos percibidos por el contribuyente en el mismo. La aplicación de este mecanismo, produce que el sujeto pasivo que perciba rentas en otros Estados miembros pierda una parte de las deducciones tributarias que le eran aplicables por su situación personal y familiar, lo que le afecta en una parte de la exención sobre los ingresos a los que tendría derecho de tomarse en cuenta la totalidad de sus circunstancias personales y familiares. Con lo cual se beneficia en menor medida de la parte exenta de sus ingresos imponibles, que el primer sujeto que compone el término de comparabilidad, quien siempre tendrá derecho a que se le reconozcan la totalidad de las deducciones correspondientes a su situación

¹⁷⁸ Sentencia de 14 de octubre de 1999, Sandoz, Asunto C-439/97, FJ 19, 20, 29, 30, 31 y parte dispositiva párrafo 2.

¹⁷⁹ Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Sr. De Groot, asunto C-385/00.

personal y familiar y podrá beneficiarse de la totalidad de la parte exenta de sus ingresos. En este asunto, el Tribunal declaró que la libertad de trabajadores se oponía a una normativa como la citada.

3. En el ámbito de las personas jurídicas

3.1. Restricciones de salida del Estado de origen

a. Término de comparabilidad residente–residente. Deniegan la concesión de un beneficio fiscal

I. *Deducibilidad de gastos*

En el asunto Comisión/República de Francia¹⁸⁰, el término de comparabilidad está compuesto por las empresas editoriales que realizan la edición de sus periódicos en Francia y estas mismas empresas, cuando realizan la edición de sus periódicos en otros Estados miembros. Es en este último caso, que la normativa interna le deniega a la empresa el disfrute de un beneficio fiscal consistente en la posibilidad de deducir como gastos de los ingresos imposables, una reserva libre de impuestos que se constituya para la adquisición de activos necesarios para la conducción del periódico o deducir de los ingresos imposables, cualquier gasto incurrido para tal fin. El Tribunal manifiesta que esta normativa puede restringir a las empresas editoriales de periódicos en Francia de realizar la impresión de sus periódicos en otros Estados miembros, constituyendo una restricción cuantitativa prohibida en el ámbito de la libertad de circulación de mercancías¹⁸¹.

II. “*Desgravación de grupo*”

En la sentencia ICI¹⁸², el término de comparabilidad lo constituyen dos sociedades con domicilio social en un mismo Estado miembro y que forman parte de un consorcio a través del cual son propietarias de una sociedad holding. No obstante, la diferencia estriba en que la sociedad holding en el primer caso, tiene como actividad ser titular, única o principalmente, de acciones de filiales que tengan su domicilio social en el mismo Estado miembro. En el tanto, que en el segundo caso, la sociedad holding, tiene como actividad ser titular también de filiales en otros Estados miembros. La diferencia de trato consiste en que mientras que en el primer supuesto, la sociedad tiene la posibilidad de que se cedan las desgravaciones por pérdidas comerciales y otras cantidades deducibles del impuesto de sociedades de una sociedad a otra, siendo atribuidas a la sociedad solicitante en forma de una desgravación denominada “desgravación de grupo”, en el segundo caso, tal posibilidad es denegada por la legislación. En consecuencia, esta normativa utiliza el criterio del domicilio social de las filiales controladas para aplicar el trato fiscal diferenciado¹⁸³. El Tribunal considera que la libertad de establecimiento se opone a una normativa como la expuesta.

III. *Beneficio fiscal en transferencias internas del grupo de sociedades*

En el caso X AB y Y AB¹⁸⁴, el elemento común del término de comparabilidad está compuesto por dos sociedades anónimas establecidas en un mismo Estado, la segunda de las cuales pertenece en su totalidad a la primera, ya sea de forma directa o indirectamente a través de filiales. La diferencia entre los dos supuestos que conforman el término de comparabilidad estriba, en que en el primer caso, la filial o las filiales que le pertenecen en su totalidad a la primera sociedad, tienen su domicilio o en el mismo Estado, o en otro Estado miembro con el que el primer Estado ha celebrado un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de no discriminación. En el tanto, en el segundo supuesto, las filiales tienen su domicilio en varios Estados miembros, con los que el Estado de residencia de la primera sociedad ha celebrado un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de no discriminación. La diferencia de trato fiscal consiste en que en el primer caso, el Estado de

¹⁸⁰ Sentencia de 7 de mayo de 1985, Comisión/República Francesa, Asunto 18/84, Rec. 1985, P. 01339.

¹⁸¹ Sentencia de 7 de mayo de 1985, Comisión/República Francesa, Asunto 18/84, Rec. 1985, P. 01339, FJ 16 y 17.

¹⁸² Sentencia de 16 de Julio de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), Asunto C-264/96, Rec. 1998, P. I-04695.

¹⁸³ Sentencia de 16 de Julio de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), Asunto C-264/96, Rec. 1998, P. I-04695, FJ 23.

¹⁸⁴ Sentencia de 18 de noviembre de 1999, X AB y Y AB, Asunto C-200/98, Rec. 1999, P. I-08261.



residencia concede determinadas ventajas fiscales a las transferencias financieras internas de un grupo, efectuadas entre las dos sociedades anónimas establecidas en este Estado miembro, en el tanto, que en el segundo supuesto, tales ventajas son denegadas. Así, la legislación establece un tratamiento fiscal diverso para las transferencias financieras internas de un grupo basándose en el criterio del domicilio de las filiales. Esta situación llevó al Tribunal a manifestar que la libertad de establecimiento se opone a una normativa como la analizada.

IV. Exención

En el asunto Baars¹⁸⁵, el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos residentes en el mismo Estado miembro, que poseen una participación significativa en el capital de una sociedad, por lo que ejercen una influencia real en las decisiones de la sociedad que les permite determinar las actividades de ésta. La diferencia se encuentra en que en el primer caso, la sociedad en la que se posee participación está establecida el mismo Estado miembro, en el tanto, en el segundo, el sujeto es titular de acciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro. La diferencia de trato fiscal consiste en que sólo el primero podrá beneficiarse de una ventaja fiscal establecida por la legislación nacional de su Estado de residencia, consistente en una exención total o parcial del impuesto sobre el patrimonio por razón del patrimonio invertido en acciones de la sociedad. El Tribunal consideró que la libertad de establecimiento se opone a este tipo de normativa.

b. Término de comparabilidad residente–residente. Establecen una desventaja fiscal

I. Limitaciones a la deducibilidad de gastos

En el caso Vestergaard, el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos residentes en un mismo Estado miembro, que realizan gastos relativos a la participación en cursos de formación profesional. La diferencia estriba en que en el primer supuesto, estos gastos de participación se han realizado en el mismo Estado miembro, por lo que son deducibles sin restricción alguna, independientemente del lugar en que se celebró tal capacitación. En el tanto, en el segundo supuesto, cuando los gastos se hayan realizado por la participación en cursos desarrollados en el extranjero (en este caso, otro Estado miembro), en lugares que constituyan destinos turísticos habituales, la deducibilidad de los gastos está sujeta a una presunción *iuris tantum* de que los citados cursos llevan asociada una finalidad turística tan considerable que los referidos gastos no pueden asimilarse a unos gastos de carácter profesional deducibles, por lo que el sujeto pasivo debe desvirtuar tal presunción. La diferencia de trato es clara, al no existir una presunción de esta índole para aquellos cursos de formación profesional que se desarrollen en un lugar que constituya un destino turístico habitual situado en el citado Estado miembro. El Tribunal consideró que la libertad de servicios se opone a una normativa como la expuesta¹⁸⁶.

En el asunto Bosal¹⁸⁷, el término de comparabilidad está compuesto por dos sociedades matrices establecidas en el mismo Estado miembro, que perciben beneficios y realizan gastos relacionados con su participación en una filial. La diferencia se encuentra en que en el primer caso, la filial será una sociedad también residente y como consecuencia de ello, los gastos relacionados con la participación servirán indirectamente para la obtención de beneficios imponibles en el mismo Estado miembro, por cuanto la filial está sujeta a imposición personal de contribuir en dicho Estado. En el tanto, en el segundo caso, la filial es una sociedad no residente, residente de otro Estado miembro, por lo que para la determinación de los beneficios de la matriz, no se computan los beneficios obtenidos de su participación en la filial, por encontrarse exentos, normativa que cumple con la Directiva

¹⁸⁵ Sentencia de 13 de abril de 2000, C. Baars, Asunto C-251/98, Rec. 2000, P. I-02787.

¹⁸⁶ Sentencia de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, FJ 21 y parte dispositiva. Por su parte, cabe mencionar que para el Abogado General Saggio, la imposibilidad de deducir los gastos tiene como efecto hacer más onerosa la participación en los cursos organizados en el extranjero. Una situación de esta índole repercute inevitablemente en quienes ofrecen los citados servicios, garantizando una ventaja a aquellos que tienen su sede en Dinamarca y colocando en una situación de desventaja a los que se hallan establecidos en otros Estados miembros. Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio, presentadas el 10 de junio de 1999, Vestergaard, C-55/98, párrafos 20 y 21. Por lo tanto, la restricción en cuestión constituye tanto una restricción de ingreso, como de salida.

¹⁸⁷ Sentencia de 18 de septiembre de 2003, Bosal Holding BV, asunto C-168/01.

90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Por su parte, los gastos incurridos por la matriz, relacionados con su participación en la filial no residente, no servirán indirectamente para la obtención de beneficios imposables en el Estado miembro en cuestión. La única posibilidad de que estos gastos sirvieran para tal fin, sería que la filial establecida en otro Estado miembro tuviese un establecimiento secundario en el Estado de residencia de la matriz. Si bien, la Directiva reconoce a todo Estado miembro la facultad de prever que los gastos que se refieren a esta participación no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, lo que no se permite es que la disposición se aplique de forma discriminatoria. Con esta normativa, se perjudicará principalmente a las sociedades matrices residentes que poseen filiales en otros Estados miembros, las que no ejerzan su derecho a la libertad de establecimiento secundario en el Estado de residencia de la matriz. En consecuencia, esta normativa constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, por cuanto, podría disuadir a una sociedad matriz de ejercer sus actividades a través de una filial establecida en otro Estado miembro, siendo que normalmente, tales filiales no obtendrán beneficios imposables en el Estado miembro en cuestión. El Tribunal declara que la libertad de establecimiento¹⁸⁸ y la Directiva supra citada, se oponen a una normativa interna como la expuesta en esta cuestión¹⁸⁸.

En Riksskatteverket¹⁸⁹, el término de comparabilidad está compuesto por dos sujetos residentes en un mismo Estado miembro, que en su calidad de empresarios suscriben en beneficio de uno de sus empleados un seguro complementario de pensiones. La diferencia estriba en que en el primer caso, el sujeto suscribe un seguro con una aseguradora en Suecia (Estado de residencia), en el tanto que el segundo empresario, lo hace con una aseguradora residente en otro Estado miembro. En el primer supuesto, la normativa interna considera el seguro como un seguro de vejez, siempre y cuando cumpla determinados requisitos, siendo uno de sus principales requisitos el que se haya suscrito con la aseguradora en Suecia. Como consecuencia de ser considerado como un seguro de vejez, la normativa fiscal dispone que las primas pagadas por el empresario son inmediatamente deducibles de su base imponible. La pensión que posteriormente se paga está gravada en su integridad con el impuesto sobre la renta, cuyo sujeto pasivo es el trabajador jubilado beneficiario del seguro. Por el contrario, en el segundo caso, la normativa interna considera el seguro como un seguro de capital, y en consecuencia, las primas pagadas por el empresario no son deducibles de su base imponible de forma inmediata. Si bien, el empresario dispone del derecho a deducir dichos importes, esta deducción sólo puede aplicarse a medida que se efectúe el pago efectivo de la pensión. Para el trabajador, los importes percibidos en este contexto constituyen rendimientos del trabajo imposables. La anterior diferencia de trato produce inconvenientes financieros para el empresario por el retraso del nacimiento del derecho a deducción hasta el momento del pago de la pensión al trabajador beneficiario. Esta normativa puede disuadir, por un lado, a los empresarios suecos de contratar seguros de pensiones complementarios con aseguradoras establecidas en un Estado miembro distinto del Reino de Suecia¹⁹⁰. El Tribunal manifiesta que la libertad de servicios se opone a una normativa interna que establezca la diferencia de trato fiscal expuesta.

II. *Limitaciones a la compensación de pérdidas*

En el asunto AMID¹⁹¹, el término de comparabilidad se compone por dos sociedades domiciliadas en un mismo Estado miembro, que poseen establecimientos permanentes para el ejercicio de su actividad y desean deducir de los beneficios imposables de un año, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas sufridas el año anterior. La diferencia entre ambas estriba en que en el primer caso, los establecimientos permanentes se encuentran ubicados exclusivamente en el Estado miembro donde la sociedad tiene su domicilio social, en el tanto, que en el segundo supuesto, la sociedad posee establecimientos permanentes en otro Estado miembro. El trato fiscal diferente consiste en que en el primer supuesto, se admite la deducibilidad de las pérdidas sufridas, mientras que en el segundo, sólo se le permite a la sociedad realizar la deducción de las pérdidas sufridas el año

¹⁸⁸ Sentencia de 18 de septiembre de 2003, Bosal Holding BV, asunto C-168/01, FJ 27 y parte dispositiva.

¹⁸⁹ Sentencia de 26 de junio de 2003, Riksskatteverket, asunto C-422/01.

¹⁹⁰ No obstante, esta normativa también puede disuadir a las empresas aseguradoras de otros Estados miembros, de ofrecer sus servicios en el mercado sueco. Se trata de una restricción que es a su vez, restricción de salida y de entrada.

¹⁹¹ Sentencia de 14 de diciembre de 2000, AMID, Asunto C-141/99, Rec. 2000, P. I.-11619.



anterior a condición de que dichas pérdidas no se hubiesen podido compensar con los beneficios obtenidos, en ese mismo año anterior, por uno de los establecimientos permanentes situado en otro Estado miembro. En virtud de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, dichas pérdidas no podían deducirse de los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente en otro Estado miembro, en consecuencia, las pérdidas compensadas de ese modo no podían deducirse de los ingresos imposables en ninguno de los Estados miembros afectados. El Tribunal considera que la libertad de establecimiento se opone a una normativa interna que establece la diferencia de trato citada, constituyendo la misma un obstáculo a dicha libertad¹⁹².

El Abogado General Alber, en sus conclusiones, valoró los siguientes aspectos para determinar la existencia de la comparabilidad: a) En ambos casos se trataba de residentes que tributan en su lugar de «residencia», pese a lo cual la tributación era distinta dependiendo de dónde se encontraran los diferentes establecimientos. b) No se apreció ninguna diferencia objetiva entre las sociedades que ejercen su actividad exclusivamente en el Estado miembro en cuestión (Bélgica) y aquéllas con un establecimiento en otro Estado miembro. c) La diferencia de trato no podría buscarse en el hecho de que una parte de los ingresos de las sociedades residentes con establecimientos en el extranjero tributaran en el extranjero y que las pérdidas sufridas allí pudieran deducirse también, en determinadas circunstancias, en los respectivos países. Lo anterior, debido a que las pérdidas sufridas en el Estado de residencia no podían compensarse con los beneficios del otro Estado miembro donde se encontraba el establecimiento permanente. Siendo precisamente ésta circunstancia, la que produce que la situación de ambas sociedades sea comparable, ambas pretenden poder compensar sus pérdidas sufridas en Bélgica con los beneficios producidos en ese mismo Estado¹⁹³.

c. Inexistencia de término de comparabilidad. Establecen medidas de control fiscal

i. *Exigencia de autorización de la Administración Tributaria del Estado de residencia para realizar cambio de residencia. Requisitos de salida*

En el asunto *Daily Mail*¹⁹⁴, no existe término de comparabilidad. En este caso se analiza la situación de una sociedad residente en el Reino Unido que deseaba trasladar su residencia a otro Estado miembro, para lo cual, la legislación interna no exige la liquidación de la entidad. No obstante, exigía que para que pudiese cesar de residir en dicho Estado y establecerse en otro Estado miembro, la sociedad requería obtener una autorización de la administración tributaria del Reino Unido, por las consecuencias fiscales que el cambio de residencia conlleva. Esta situación era considerada por la sociedad demandante, como una restricción de salida. Sin embargo, el Tribunal no consideró que esta legislación constituyera una restricción prohibida por el Tratado. Pese a lo anterior, esta sentencia es ejemplificadora de un supuesto de restricción en el que no existe un término de comparabilidad.

3.2. Restricciones de ingreso al Estado de acogida

a. Deniegan la concesión de un beneficio fiscal

i. *Término de comparabilidad residentes-no residentes. Denegación de deducibilidad de gastos*

En el asunto *Baxter*¹⁹⁵, el término de comparabilidad lo conforman las sociedades residentes y las sociedades no residentes, que actúen en el mismo Estado miembro, las últimas mediante un establecimiento secundario. Ambas sociedades tienen la posibilidad de deducir los gastos de investigación llevados a cabo en ese Estado, de sus ingresos brutos (generados en dicho territorio) que están sujetos a un gravamen especial. No obstante, esta normativa coloca a las empresas que tienen su matriz en otro Estado miembro (por lo general, las no residentes) y que operan en el primer Estado mediante un establecimiento secundario, en una situación de desventaja, en virtud del

¹⁹² Sentencia de 14 de diciembre de 2000, AMID, Asunto C-141/99, Rec. 2000, P. I.-11619, FJ 27.

¹⁹³ Conclusiones del Abogado General Sr. Siegbert Alber, presentadas el 8 de junio de 2000, AMID, Asunto C-141/99, párrafo 34.

¹⁹⁴ Sentencia de 27 de septiembre de 1988, *Daily Mail*, Asunto 81/87, Rec. 1988, P. 05483.

¹⁹⁵ Sentencia de 8 de Julio de 1999, *Baxter*, Asunto C-254/97.

hecho de que estas generalmente llevan a cabo las actividades de investigación fuera de este Estado. En el tanto, las empresas residentes, generalmente llevan a cabo las actividades de investigación en su mismo país. En este caso, si bien la normativa no hace distinción alguna entre residentes y no residentes, las condiciones de hecho no son comparables, por lo que la aplicación de la norma produce diferentes efectos sobre cada una de estas sociedades, colocando a la sociedad no residente, en una posición de desventaja frente a las entidades residentes¹⁹⁶. El Tribunal consideró que las libertades de establecimiento y de servicios se oponían a una normativa interna que producía los efectos citados.

II. *Término de comparabilidad residente-residente. Denegación de disfrute de ventaja financiera*

En Metallgesellschaft¹⁹⁷, el término de comparabilidad está compuesto por dos sociedades filiales residentes en el mismo Estado miembro. En el primer caso, la sociedad matriz tiene su domicilio en el mismo Estado que la filial, en el tanto, que en el segundo caso, la sociedad matriz tiene su domicilio en otro Estado miembro. El diferente trato fiscal consiste en que en el primer supuesto, se concede a las filiales la posibilidad de acogerse a un régimen tributario que les permita pagar dividendos a su sociedad matriz sin estar obligadas a efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades y se deniega tal posibilidad, cuando la sociedad matriz tiene su domicilio en otro Estado miembro. Esta diferencia de trato produce que las primeras se beneficien de un crédito a corto plazo, que se deniega a las filiales residentes de sociedades matrices no residentes, sin que existiera, si la base imponible fuera la misma, ninguna otra diferencia entre las cantidades que unas y otras tendrían que pagar en concepto del impuesto en el mismo ejercicio económico, pues ambas están sujetas al mismo gravamen. El Tribunal considera que la libertad de establecimiento se opone a una normativa de un Estado miembro que establezca una diferencia de trato como la expuesta¹⁹⁸.

b. Establecen una desventaja fiscal

I. *Término de comparabilidad residente-no residente. Denegación de compensación de pérdidas*

En el asunto Futura Participations, el término de comparabilidad lo compone por una parte, una sociedad residente que ejerza su actividad mediante establecimiento permanente en su mismo Estado de origen, y por otra, una sociedad no residente que actúe en el Estado de acogida mediante un establecimiento permanente. La diferencia de trato consiste en que en este último caso, el Estado de acogida supedita la compensación de pérdidas anteriores de la sucursal, al requisito de que, durante el ejercicio en el que se sufrieron las pérdidas, se haya llevado y conservado en el referido Estado una contabilidad relativa a las actividades ejercidas en él que sea conforme a las normas nacionales vigentes en la materia. Lo que obliga a las sociedades no residentes a llevar y a conservar en el lugar en que esté situada la sucursal, además de su propia contabilidad que debe ser conforme a las normas tributarias vigentes en el Estado miembro en que tenga su domicilio social, una contabilidad separada para las actividades de dicha sucursal con arreglo a las normas tributarias aplicables en el Estado miembro en que esté situada esta última. En el tanto, que las sociedades residentes con establecimientos permanentes en su mismo Estado de origen, únicamente están obligadas a llevar una contabilidad ordenada correspondiente al ejercicio económico durante el que se produjeron las pérdidas (no una doble contabilidad), y siendo que la misma se lleva de conformidad con las normas nacionales pertinentes en la materia, éste requisito no constituye una carga adicional. El Tribunal considera que la libertad de establecimiento se opone a una normativa como la citada, que establece una carga adicional para las entidades no residentes que ejercen actividad en el Estado de acogida¹⁹⁹. Al analizar el término de comparabilidad, cabe destacar las manifestaciones realizadas por el Abogado General Lenz en sus conclusiones, quien indica que no se aprecia ninguna diferencia de

¹⁹⁶ Sentencia de 8 de Julio de 1999, Baxter, Asunto C-254/97, FJ 12.

¹⁹⁷ Sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft, Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, P. I-01727.

¹⁹⁸ Sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft Ltda., Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, P. I-01727, FJ 36, 40 y parte dispositiva.

¹⁹⁹ Sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations, Asunto C-250/95, Rec. 1997, P. I-02471.



trato en la imposición de los beneficios de las sociedades luxemburguesas y de las sucursales. Por lo que, si el legislador luxemburgués les dispensa idéntico trato en lo que respecta a la imposición de los beneficios, no cabe suponer que se encuentran en una situación diferente en relación a una ventaja como es la compensación de pérdidas²⁰⁰.

II. *Término de comparabilidad residente-no residente. Establecimiento indirecto de la sujeción a un impuesto*

En el asunto Eurowings, el término de comparabilidad lo constituyen dos sujetos prestadores de servicios, donde el primero es un residente de un Estado miembro y sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas en el mismo, y el segundo, es un residente comunitario que no reside en este Estado, pero que presta servicios en el mismo. En consecuencia, éste último no es sujeto pasivo de dicho impuesto. La normativa interna establece un tratamiento diferente para el destinatario de estos servicios, según haya contratado con uno u otro sujeto, de los citados anteriormente. Siendo el tratamiento fiscal del destinatario del servicio, en éste caso del arrendatario que alquila un bien de un arrendador establecido en otro Estado miembro, menos favorable que el de un arrendatario que alquila un bien semejante de un arrendador establecido en Alemania. La diferencia de trato se encuentra en que en el primer caso, al estar el prestador del servicio sujeto al Impuesto sobre actividades económicas en dicho país, se le exige al sujeto pasivo destinatario del servicio de la obligación de integrar en la base imponible de su Impuesto sobre actividades económicas, determinados conceptos que establece la normativa interna como presunción de beneficios del arrendamiento, por cuanto dichos conceptos serán gravados mediante la aplicación del impuesto al arrendador. En el tanto, que si el prestador del servicio es un sujeto que no está sujeto al Impuesto sobre actividades económicas, el arrendatario tendrá la obligación de integrar la base imponible del impuesto, de conformidad con lo establecido anteriormente. En consecuencia, mientras el primer sujeto está exento de tributación sobre dichos extremos, el segundo, no lo está. Por otra parte, si bien la normativa no distingue entre residentes y no residentes, serán principalmente los no residentes los que no estén sometidos al Impuesto sobre actividades económicas²⁰¹. La carga tributaria será menor para los destinatarios de servicios en el primer caso y mayor en el segundo. Se trata así de una diferencia de trato por razón del lugar del prestador del servicio, que el Tribunal ha considerado que se opone a la libre prestación de servicios.

III. *Término de comparabilidad residente-residente. Subcapitalización*

En Lankhorst-Hohorst²⁰², el término de comparabilidad está compuesto por dos filiales residentes en un Estado miembro, que pagan intereses a sus respectivas sociedades matrices como retribución de recursos ajenos. Estas filiales se diferencian entre sí, por el lugar de residencia de su casa matriz. En el primer supuesto, la casa matriz es una sociedad residente, en el tanto, que en el segundo caso, la casa matriz es una sociedad residente en otro Estado miembro. La normativa interna establece una diferencia de trato fiscal en la tributación de los intereses pagados por la filial a su sociedad matriz, según que ésta última se beneficie o no de crédito fiscal. Siendo que únicamente las matrices residentes gozarán de tal crédito fiscal, por cuanto las personas jurídicas exentas del impuesto sobre sociedades quedan excluidas del derecho al crédito fiscal. Esta diferencia de trato consiste en que en el primer supuesto, en que la filial residente cuya sociedad matriz, beneficiaria del crédito fiscal, es también residente, los intereses pagados son tratados como gastos y no como dividendos encubiertos. En el tanto, en el segundo supuesto, los intereses pagados por una filial residente como retribución de recursos ajenos procedentes de una sociedad matriz no residente son gravados como distribución encubierta de dividendos al tipo del 30 %. El Tribunal declara que la libertad de establecimiento se opone a una disposición interna que establezca el tratamiento fiscal citado, y considera que se trata de un obstáculo al ejercicio de dicha libertad²⁰³.

²⁰⁰ Conclusiones del Abogado General Lenz, presentadas el 5 de noviembre de 1996, Futura Participations SA y Singer, Asunto C-250/95, párrafo 39.

²⁰¹ Sentencia de 26 de Octubre de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97, Rec. 1999, P. I-07447, FJ 19, 25, 35 a 40.

²⁰² Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst GMBH, Asunto C-324/00.

²⁰³ Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, Asunto C-324/00, FJ 32 y parte dispositiva.

5. CONCLUSIONES

Este trabajo ha tenido como objetivo principal realizar una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho comunitario, al ser éstos los ejes sobre los que gira la aplicación de las cláusulas específicas del principio comunitario de no discriminación en el ámbito de la fiscalidad directa.

Del análisis de la jurisprudencia comunitaria podemos concluir que la discriminación y la restricción no son dos términos que necesariamente se excluyan entre sí. Podrá existir discriminación con restricción y restricción con discriminación. Podrá existir una restricción sin discriminación. Lo que debe tenerse claro es que se trata de dos conceptos que se proyectan sobre planos diferentes. Éste aspecto es fundamental para entender por qué la jurisprudencia del Tribunal en ocasiones es confusa y no permite deslindar claramente supuestos de discriminación y restricción.

La discriminación consiste en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, de ahí que el término de comparabilidad sea fundamental para determinar la existencia de una discriminación. Podemos afirmar que casi la totalidad de los asuntos valorados por el Tribunal desde la perspectiva de la discriminación, estuvieron conformados por el término de comparabilidad residente-no residente. Encontrándonos una excepción en el asunto Gilly en que el término de comparabilidad estuvo compuesto por la relación no residente-no residente. Sin embargo, consideramos que a pesar de que el Tribunal nunca se ha pronunciado desde la perspectiva de la discriminación en supuestos donde el término de comparabilidad sea residente-residente, éste análisis es posible.

Por su parte, una restricción se define como toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de la Unión Europea. Como consecuencia del contenido mismo de este concepto, el término de comparabilidad no es esencial para determinar su existencia, podrá evidenciarse en una situación particular analizada pero no es requisito para que exista esa restricción al ejercicio de las libertades comunitarias. Como observamos en los casos analizados, la mayor parte de los supuestos de restricción que han sido conocidos por el Tribunal de Luxemburgo, se producen en situaciones donde el término de comparabilidad está compuesto por residente-residente, en donde uno de estos sujetos ejerce las libertades comunitarias. Pero también se analizaron algunos supuestos en que se constituía dicho término por la relación residente-no residente, o bien, que ésta relación de comparabilidad no se producía del todo.

Es claro que el análisis de una determinada normativa interna desde la perspectiva de la restricción, permite un mayor margen al Tribunal para determinar su incompatibilidad con el Derecho comunitario. Este órgano en su valoración analizará principalmente los efectos producidos por la normativa o medida interna sometida a su conocimiento, habrá restricción ahí donde exista un obstáculo al ejercicio de las libertades comunitarias, y como consecuencia de ello, se disuada a los nacionales comunitarios de ejercer dichas libertades fundamentales.

Destacamos que las clasificaciones expuestas en la sección tercera sobre los tipos de discriminaciones y de restricciones, permiten evidenciar cómo el Tribunal viene realizando el análisis de una u otra situación, demostrando una vez más que se trata de dos conceptos diferentes entre sí, que actúan sobre planos distintos.

Pese a que la discriminación y la restricción se proyectan sobre planos distintos, los efectos producidos como consecuencia de su declaración por el Tribunal de Luxemburgo serán los mismos, en la medida en que las libertades fundamentales se oponen a una normativa interna de los Estados miembros que contemplen tanto restricciones como discriminaciones.

No obstante lo anterior, debe diferenciarse entre los supuestos de discriminación directa, discriminación indirecta y restricción, en tanto que esta diferencia es sustancial en aras de determinar qué tipo de justificaciones permitirían el mantenimiento de una normativa interna contraria al Tratado



de la Unión Europea. Las discriminaciones directas sólo pueden estar justificadas por razones expresas establecidas en el Tratado, en el tanto que las discriminaciones indirectas y las restricciones, pueden encontrar justificación tanto en las razones expresamente establecidas en el mismo, como en razones imperiosas de interés general. No obstante, es claro que el Tribunal es cada vez más reacio a admitir estas últimas para justificar una limitación al ejercicio de las libertades fundamentales.

La conclusión de mayor importancia a la que hemos llegado con este trabajo es que las diferencias entre residentes y no residentes, que conforman la base del derecho tributario internacional, y que conllevan por lo general una diferencia de trato que coloca a un sujeto no residente en una situación de desventaja con respecto al sujeto residente, aún cuando puede darse la situación contraria, se encuentran prohibidas por el Tratado de la Unión Europea, ya sea porque valorada la norma desde la perspectiva de la discriminación, se considera discriminatoria, o si el análisis se hace desde la perspectiva de la restricción, se considera restrictiva para el ejercicio de las libertades fundamentales.

Si cualquier diferencia de trato puede constituir una desventaja de uno u otro sujeto, habrá que partir de nuevas bases, nuevas reglas del juego que deben plantearse los Estados miembros, en aras de no afectar gravemente su situación financiera, por cuanto es evidente que se está poniendo en peligro las Haciendas Públicas de los Estados miembros, sin contar que ello conllevará la afectación de la propia Comunidad Europea.

La actuación del Tribunal de Justicia pareciera evidenciar una falta de conciencia del alcance de su jurisprudencia. Creemos que éste órgano podría aplicar el principio de proporcionalidad y evitar una línea de interpretación tan amplia como la que ha venido exponiendo, sin sacrificar el contenido de las libertades fundamentales, pero también poniendo límites a su alcance, para no sacrificar los sistemas tributarios de los Estados miembros.

**JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS
EMITIDA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD DIRECTA²⁰⁴**

- Sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet, Asunto 6/60, Rec. 1960, P. 00559.
- Sentencia de 07 de mayo de 1985, Comisión v. Francia, Asunto 18/84, Rec. 1985, P. 1339.
- Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión v. República Francesa (Avoir Fiscal), Asunto 270/83, Rec. 1986, P. 00273.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail, Asunto 81/87, Rec. 1988, P. 05483.
- Sentencia de 7 de marzo de 1990, Krantz, Asunto C-69/88, Rec. 1990, P. I-00583.
- Sentencia de 8 de abril de 1990, Biehl, Asunto C-175/88, Rec. 1990, P. I-01779.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann, Asunto C-204/90, Rec. 1992, P. I-00249.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, Comisión v. Bélgica, Asunto C-300/90, Rec. 1992, P. I-00305.
- Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner, Asunto C-112/91, Rec. 1993, P. I-00429.
- Sentencia de 30 de marzo de 1993, Corbiau, Asunto C-24/92, Rec. 1993, P. I-01277.
- Sentencia de 13 de junio de 1993, Commerzbank, Asunto C-330/91, Rec. 1993, P. I-04017.
- Sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, Asunto C-1/93, Rec. 1994, P. I-01137.
- Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, Rec. 1995, P. I-00225.
- Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, Asunto C-80/94, Rec. 1995, P. I-02493.
- Sentencia de 26 de octubre de 1995, Comisión v. Luxemburgo (Biehl II), Asunto C-151/94, Rec. 1995, P. I-03685.
- Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, Asunto C-107/94, Rec. 1996, P. I-03089.
- Sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations, Asunto C-250/95, Rec. 1997, P. I-02471.
- Sentencia de 28 de abril de 1998, Safir, Asunto C-118/96.
- Sentencia de 12 de mayo de 1998, Esposos Gilly, Asunto C-336/96, Rec. 1998, P. I-02793.
- Sentencia de 16 de julio de 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), Asunto C-264/96, Rec. 1998, P. I-04695.
- Sentencia de 26 de enero de 1999, Terhoeve, Asunto C-18/95.²⁰⁵
- Sentencia de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, Asunto C-311/97, Rec. 1999, P. I-02651.
- Sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter, Asunto C-254/97.
- Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, Asunto C-391/97.
- Sentencia de 21 de septiembre de 1999, Compagnie de Saint-Gobain, Asunto C-307/97, Rec. 1999, P. I-06161.
- Sentencia de 14 de octubre de 1999, Sandoz, Asunto C-439/97.

²⁰⁴ La jurisprudencia que se cita a continuación ha sido el objeto de estudio en este trabajo.

²⁰⁵ Esta sentencia se relaciona sólo de forma indirecta con el impuesto sobre la renta. Principalmente se refiere a la cotización de la seguridad social.

- Sentencia de 26 de octubre de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97, Rec. 1999, P. I-07447.
- Sentencia de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, Asunto C-55/98.
- Sentencia de 18 de noviembre de 1999, X AB y Y AB, Asunto C-200/98, Rec. 1999, P. I-08261.
- Sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, Asunto C-251/98, Rec. 2000, P. I-02787
- Sentencia de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99.
- Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, Asunto C-35/98, Rec. 2000, P. I-04071.
- Sentencia de 14 de diciembre de 2000, AMID, Asunto C-141/99, Rec. 2000, P. I-011619.
- Sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, P. I-01727.
- Sentencia de 30 de mayo de 2002, Schmid, Asunto C-516/99.
- Sentencia de 3 de octubre de 2002, Danner, Asunto C-136/00.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Sr. de Groot, Asunto C-385/00.
- Sentencia de 21 de noviembre de 2002, X y Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, Asunto C-324/00.
- Sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse, Asunto C-234/01.
- Sentencia de 26 de junio de 2003, Riksskatteverket, Asunto C-422/01.
- Sentencia de 18 de septiembre de 2003, Bosal Holding BV, Asunto C-168/01.
- Sentencia de 13 de noviembre de 2003, Schilling, Asunto C-209/01.

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL CONSULTADAS

- Conclusiones del Abogado General Darmon, presentadas el 7 de junio de 1988, Daily Mail, Asunto 81/87.
- Conclusiones del Abogado General Darmon, presentadas el 24 de enero de 1990, Biehl, Asunto C-175/88.
- Conclusiones del Abogado General Darmon, presentadas el 6 de octubre de 1992, Werner, Asunto C-112/91.
- Conclusiones del Abogado General Darmon, presentadas el 17 de marzo de 1993, Commerzbank, Asunto C-330/91.
- Conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 22 de diciembre de 1994, Schumacker, Asunto C-279/93.
- Conclusiones del Abogado General Lenz, presentadas el 5 de diciembre de 1996, Futura Participations, Asunto C-250/95.
- Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, presentadas el 20 de noviembre de 1997, Esposos Gilly, Asunto C-336/96.
- Conclusiones del Abogado General Tesauro, presentadas el 16 de diciembre de 1997, Imperial Chemical Industries plc (ICI), Asunto C-264/96.
- Conclusiones del Abogado General Ruíz-Jarabo Colomer, presentadas el 30 de abril de 1998, Terhoeve, Asunto C-18/95.
- Conclusiones del Abogado General Alber, presentadas el 19 de noviembre de 1998, Royal Bank of Scotland, Asunto C-311/97.
- Conclusiones del Abogado General Saggio, presentadas el 1 de diciembre de 1998, Baxter, Asunto C-254/97.
- Conclusiones del Abogado General Ruíz-Jarabo Colomer, presentadas el 11 de marzo de 1990, Asunto C-391/97.
- Conclusiones del Abogado General Mischo, presentadas el 2 de marzo de 1999, Compagnie de Saint-Gobain, Asunto C-307/97.
- Conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 20 de mayo de 1999, Sandoz, Asunto C-439/97.
- Conclusiones del Abogado General Saggio, presentadas el 3 de junio de 1999, X AB y Y AB, Asunto C-200/98.
- Conclusiones del Abogado General Mischo, presentadas el 26 de enero de 1999, Eurowings, Asunto C-294/97.
- Conclusiones del Abogado General Saggio, presentadas el 10 de junio de 1999, Vestergaard, Asunto C-55/98.
- Conclusiones del Abogado General Alber, presentadas el 14 de octubre de 1999, Baars, Asunto C-251/98.
- Conclusiones del Abogado General Ruíz-Jarabo Colomer, presentadas el 27 de enero de 2000, Zurstrassen, Asunto C-87/99.
- Conclusiones del Abogado General La Pergola, presentadas el 14 de diciembre de 1999, Verkooijen, Asunto C-35/98.

- Conclusiones del Abogado General Alber, presentadas el 8 de junio de 2000, AMID, Asunto C-141/99.
- Conclusiones del Abogado General Fenelli, presentadas el 12 de septiembre de 2000, Metallgesellschaft y otros, Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98.
- Conclusiones del Abogado General Tizzano, presentadas el 29 de enero de 2002, Schmid, Asunto C-516/99.
- Conclusiones del Abogado General Jacobs, presentadas el 21 de marzo de 2002, Danner, Asunto C-136/00.
- Conclusiones del Abogado General Mischo, presentadas el 6 de junio de 2002, X y Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00.
- Conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 20 de junio de 2002, Sr. de Groot, Asunto C-385/00.
- Conclusiones del Abogado General Mischo, presentadas el 26 de septiembre de 2000, Lankhorst-Hohorst, Asunto C-324/00.
- Conclusiones del Abogado General Siegbert Alber, presentadas el 24 de septiembre de 2002, Bosal Holding BV, Asunto C-168/01.
- Conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 13 de marzo de 2003, Gerritse, Asunto C-234/01.
- Conclusiones del Abogado General Léger, presentadas el 3 de abril de 2003, Riksskatteverket, Asunto C-422/01.
- Conclusiones del Abogado General Antonio Tizzano, presentadas el 6 de marzo de 2003, Schilling, Asunto C-209/01.

BIBLIOGRAFÍA

Para un análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas remitimos a la siguiente bibliografía:

AVERY JONES, J. F., (1996): "Cary on discrimination", *European Taxation*, february.

BERLIN, Dominique, (1993): "Trends in the tax jurisprudence of the Court of Justice of the European Community", *EC Tax Review*, n.º 2.

BIZIOLI, Gianluigi, (1998): "Impact of the freedom of establishment on tax law", *EC Tax Review*, n.º 4.

CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN CARRERO, J.M., (1999): "Accounting, the permanent establishment and EC law: the Futura Participations case", *EC Tax Review*, n.º 1.

— (2000): "La erosión de las medidas de control fiscal del Estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria dictada en el caso ICI", *Revista Contabilidad y Tributos. Comentarios y casos prácticos*, n.º 207.

— (2002): "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?", *Revista española de Derecho Financiero Cívitas* n.º 114, abril-junio.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, (2001): "La cuestión de la "comparabilidad de impuestos" a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Estudios Financieros, marzo, n.º 216, 22.

— (2002): "Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los CDI y el derecho comunitario europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDI's?", *Revista Crónica Tributaria*, n.º 102 y 103.

CALDERON CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., (2001): *La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad*", Instituto de Estudios Fiscales.

— (2003): "Los principios resultantes de la jurisprudencia comunitaria en materia de impuesto sobre sociedades (I)", *Hacienda Canaria*, n.º 3, febrero.

— (2003): "Los principios resultantes de la jurisprudencia comunitaria en materia de impuesto sobre sociedades (II)", *Hacienda Canaria*, n.º 4, Vol. 1, junio.

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, (2001): "La jurisprudencia platónica del Tribunal de Luxemburgo", *Carta Tributaria*, Monografía, n.º 8.

DANIELS, Ton, (1999): "The freedom of establishment: some comments on the ICI decision", *EC Tax Review*, n.º 1

- FALCON Y TELLA, Ramón, (1998): “La Jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (I): las sentencias Schumaker, Wielockx y Asscher y la injustificada reacción con las mismas basada en la autonomía del Derecho Fiscal”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, págs. 5-9.
- FARMER, Paul, “EC Law and national rules on direct taxation: an phoney war?”, *EC Tax Review*, Vol. 17, n.º 1, págs. 13-29.
- (2003): “The Court’s case law on taxation: a castle built on shifting sands?”, *EC Tax Review*, n.º 2.
- GARCÍA CARRETERO, Belén, (2000): “La opción de los no residentes por la obligación personal en caso de tributación conjunta: comentario la STJCE 14 septiembre 1999”, *Revista Quincena Fiscal*, julio-II.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, (1997): “Asscher, o la expansión del PCND en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 94.
- “The potential impact of the EC Non-discrimination principle on Spanish income taxation”, *EC Tax Review*, Vol. 7, n.º 3, págs. 176-186.
- (1998): *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid.
- (2000): “Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain)”, *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 191, diciembre.
- (2001): “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (1) (I): La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, enero-marzo, L1/259, Editorial de Derecho Financiero, págs. 257-309.
- (2001): “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (1) (II): Políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, abril-junio, L1/260, Editorial de Derecho Financiero, págs. 519-571.
- (2001): “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (*) (y III): Principios de Justicia Tributaria vs. Derecho Comunitario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, julio/septiembre, L1/261, Editorial de Derecho Financiero, págs. 737-774.
- (2002): “The evolution of income taxation under EC law requirements”, *EC Tax Review*, n.º 3, pág. 141.
- (2002): “La coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria”, *Estrato da: Diritto e Pratica Tributaria*, Volume LXXIII, n.º 4.
- (2003): “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 117, enero-marzo, págs. 61-112.
- GRAMMIE Q.C., Malcolm, (2003): “The role of the European Court of Justice in the development of direct taxation in the European Union”, *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation*, march.
- GRAU RUIZ, Amparo y HERRERA MOLINA, Pedro M., (2002): “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Revista de Impuestos*, n.º 10, mayo.
- (2003): “The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives”, *EC Tax Review*, Volume 12, n.º 1.

- GUTMAN, Daniel, HINNEKENS, Luc, (2003): "The Lankhorst-Hohorst case. The ECJ finds German thin capitalization rules incompatible with freedom of establishment", *EC Tax Review*, n.º 2.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, (1997): "La discriminación inversa en el Derecho Comunitario" *Revista de Impuestos*, n.º 1, págs. 101-114.
- HINNEKENS, Luc, (1994): "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community Law. The rules", *EC Tax Review*, n.º 4.
- (1995): "Compatibility of bilateral tax treaties with European Community Law – Applications of the rules", *EC Tax Review*, n.º 4.
- (1996): "Non-discrimination in EC Income tax law: painting in the colours of a chameleon-like principle", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, september.
- KEMMEREN, Eric, (1997): "The termination of the "most favoured nation clause" dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention", *EC Tax Review*, n.º 3.
- KLAVER, Jan A.M., TIMMERMANS, J.M., (1999): "EU taxation: policy competition or policy coordination?", *EC Tax Review*, n.º 3.
- KNOBBE KEUK, Brigitte, (1994): "Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions. Ban and justification", *EC Tax Review*, n.º 3.
- (1995): "ECJ bans discrimination against non-residents", *Intertax*, n.º 5.
- KOSTENSE, H.E., (2000): "The Saint Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or Revolution", *EC Tax Review*, Volume 9, n.º 4.
- LANG, Michael, (2002): "CFC legislation and community law", *European taxation*, Vol. 42, n.º 9.
- LARRAZ ESCOBAR, José Antonio, (2000): "El impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la normativa comunitaria", *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 189, octubre.
- LEHNER, Moris, (2000): "Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty", *EC Tax Review*, Volume 9, n.º 1.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan, (2001): "Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre sociedades", *Revista Crónica Tributaria*, n.º 98.
- LUPO, Antonello, (2000): "Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases", *European Taxation*, Vol. 40, n.º 7.
- LYAL, Richard, (2003): "Non-discrimination and direct tax in Community law", *EC Tax Review*, n.º 2.
- MALHERBE, Jacques, (1997): "Do we need a Euro tax regulation?", *EC Tax Review*, n.º 4.
- MARINO, Giuseppe, (2001): "Tax residency, fundamental freedoms and national anti-avoidance laws", *Rivista di Diritto tributario internazionale*.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J, CALDERÓN CARRERO, José Manuel, (2000): *Imposición Directa y No discriminación Comunitaria*, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid.
- (2001): "La armonización Jurisprudencial de la imposición directa: Las implicaciones fiscales del Principio Comunitario de No Discriminación por razón de la Nacionalidad", Tema 20 en Libro diri-

- gido por CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública.
- OFFERMANN, René, (1995): "Tax treaties in conflict with the EC Treaty: the incompatibility of anti-abuse provisions and EC Law", Conference 13 March 1993, Fiscal Institute of Tilburg, Conference Report, *EC Tax Review*, n.º 2.
- PETERS, Cees, SNELLAARS, Margreet, (2001): "Non-discrimination and tax law: structure and comparison of the various non-discriminate clauses", *EC Tax Review*, Volume 10, n.º 1.
- PISTONE, Pasquale, (2002): *The impact of community law on tax treaties: issues and solutions*, Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, Vol. 4, The Hague.
- RÄDLER, Albert J., (1993): "Where does tax harmonization stand today?", *EC Tax Review*, n.º 4.
- (1995): "Most-favoured nation clause in European tax law?", *EC Tax Review*, n.º 2.
- RÄDLER, Albert J., LAUSTERER, Martin, BLUMENBERG, Jens, (1997): "Tax abuse and EC law", *EC Tax Review*, n.º 2.
- RAVENTOS, Stella, (1998): "Recent Income Tax Cases before the European Court of Justice: Impact on future Tax Policy in Europe", *European Taxation*, Vol. 38, n.º 10, october.
- SANTA-BÁRBARA RÚPEREZ, Jesús, (2001): *La No Discriminación Fiscal*, Editorial Edersa, Madrid.
- SCHUCH, Josef, (1998): "EC law requires multilateral tax treaty", *EC Tax Review*, n.º 1.
- SCHWARZ, Jonathan S., (1996): "European Court of Justice outlaws tax discrimination", *The journal of international taxation*, Vol. 7, n.º 6, june.
- (2000): "Cross-Border Corporate Structures and Financing: The impact of European Court Decisions on Tax Discrimination", *Tax Treaty Monitor, Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 54, n.º 3, january-march.
- SEDLACZEK, Michael, (2000): "Capital and Payments: The prohibition of discrimination and restrictions", *European Taxation*, Vol. 40, n.º 1/12.
- SIDEEK, Mohamed, *European community law on the free movement of capital and the EMU*.
- KLUWER LAW INTERNATIONAL, (1999): The Hague.
- SOLER ROCH, María Teresa, (2002): "Reflexiones sobre la evolución del concepto del Derecho Financiero", ponencia presentada en la I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, *Documentos de Trabajo*, n.º 11/02, Instituto de Estudios Fiscales.
- THÖMMES, Otmar, TIBLBÖCK, Ingrid, (1993): "The tax treatment of non-resident taxpayers in the light of the most recent decision of the European Court of Justice", *EC Tax Review*, n.º 3.
- VALLEJO, Ernesto, (1999): "Las excepciones a las libertades de establecimiento, circulación de personas y servicios motivadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas", *Gaceta jurídica de la CE y de la competencia*, febrero.
- VAN DEN HURK, Hans, (1999): "The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired by the Gilly and ICI cases)", *EC Tax Review*, n.º 4.

- VAN DER BRUGGEN, Edwin, (2002): "The European Court of Justice and the Free Movement of tax treaty judgments", *EC Tax Review*, Volume 11, n.º 2.
- VAN RAAD, Kees, (1995): "The impact of the EC Treaty's fundamental freedoms provisions on EU Member States' taxation in border-crossing situations. Current state of affairs", *EC Tax Review*, n.º 4.
- VAN STEENWINCKEL, Jean Van, VAN VAECK, Jill, (2001): "European Court of Justice 14 december 2000, C-141/99", *EC Tax Review*, n.º 2.
- VAN THIEL, Servatius, (2002): *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*, International Bureau of Fiscal Documentation, Doctoral Series Vol. 3.
- VAN THIEL, Servaas, (2003): "Removal of income tax barriers to market integration in the European Union: litigation by the Community citizen instead of harmonization by the Community legislature?", *EC Tax Review*, Vol. 12, n.º 1.
- VANISTENDAEL, Frans, (1994): "Quo Vadis European Taxation", *EC Tax Review*, n.º 4.
- (1996): "The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases", *EC Tax Review*, n.º 3.
 - (1997): "Reinventing source taxation", *EC Tax Review*, n.º 3.
 - (1998): "European Taxation in the 21st Century: The road towards integration", *European Taxation*, Vol. 38, n.º 1, october.
 - 1999: "Impact of European tax law on tax treaties with third countries", *EC Tax Review*, Vol. 8, n.º 3.
 - (2000): "Impact of European tax law on tax treaties with third countries", *Documentatieblad*, Ministerie Van Financien, SDD, n.º 2, Belgium.
 - (2000): "Tax revolution in Europe: The impact of non-discrimination", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 40, n.º 1/2.
- VERMEEND, Willem, (1996): "The Court of Justice of the European Communities and direct taxes: 'Est-ce que la justice est de ce monde'?", *EC Tax Review*, n.º 2.
- VILLAR ESCURRA, Marta, (1999): "La armonización fiscal prevista por el derecho comunitario", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 252.
- (2001): "Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario", *Revista Crónica Tributaria*, n.º 100.
- VINTHER, Nikolaj, WERLAUFF, (2003): Erik, "The need for fresh thinking about tax rules on thin capitalization: the consequences of the judgement of the ECJ in Lankhorst-Hohorst", *EC Tax Review*, n.º 2.
- VOGEL, Klaus, (1995): "Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in intra-EU treaty law", *Forum*, *EC Tax Review*, n.º 4.
- (1998): "Some observations regarding 'Gilly'", Editorial, *EC Tax Review*, n.º 3.
 - (2002): "Which method should the European Community adopt for the avoidance of double taxation?", *Tax Treaty Monitor*, *Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 56, n.º 1.
- WATTEL, Peter J., (2000): "Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice", *European Taxation*, june.

WEBER, Dennis M., (1997): "The first steps of the ECJ concerning an abuse-doctrine in the field of harmonized direct taxes", *EC Tax Review*, n.º 1.

WILLIAMS, David, (1997): "Assher: the European Court and the power to destroy", *EC Tax Review*, n.º 1.

WITTEVEEN, Dirk E., (1995): "Taxation of non-residents in the European Union: Tax equality or patch-work quilt", Editorial, *EC Tax Review*, n.º 3.

WOUTERS, Jan, (1999): "The principle of non-discrimination in European Community law", *EC Tax Review*, n.º 2.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.

- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.

- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.
- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad *versus* fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.

- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 23/03 Incidencia de las NIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luís Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectiva de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autoras: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.).
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho comunitario.
Autora: Gabriela González García.