

# DOCUMENTOS

**LAS DISPOSICIONES DE NATURALEZA TRIBUTARIA EN  
EL NUEVO PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y  
LAS INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU  
INCIDENCIA EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL**

Autor: *Carlos María López Espadafor*  
Universidad de Jaén

DOC. N.º 28/08



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

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

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. FISCALIDAD DE LOS FUNCIONARIOS DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES
  - 2.1. Peculiaridades tributarias de los funcionarios de las organizaciones internacionales
  - 2.2. Justificación funcional del tratamiento especial en materia tributaria de los funcionarios de las organizaciones internacionales
  - 2.3. Origen normativo de los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios internacionales
3. EL IMPUESTO SOBRE LOS SUELDOS, SALARIOS Y EMOLUMENTOS DE LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA
  - 3.1. Previsión y regulación del Impuestos
  - 3.2. El Impuesto como ejercicio de poder tributario por la Unión Europea
  - 3.3. Estructura y elementos esenciales del Impuesto
4. LAS COTIZACIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA A SU SISTEMA DE PENSIONES Y PREVISIÓN SOCIAL
5. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA
  - 5.1. La exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas abonadas por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes
  - 5.2. La residencia a efectos fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea ante el traslado para el ejercicio de sus funciones
    - 5.2.1. El artículo 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea
    - 5.2.2. La residencia y el domicilio a efectos fiscales
    - 5.2.3. La permanencia de la residencia a efectos fiscales en el Estado miembro de origen
    - 5.2.4. Nuestro Ordenamiento tributario ante el mandato del Derecho originario de la Unión Europea
6. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA
7. LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 13 DEL PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y LAS INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA A OTROS IMPUESTOS DIRECTOS
  - 7.1. Alcance del precepto
  - 7.2. Efectos en la imposición sobre el patrimonio

- 7.3. Efectos sobre el gravamen de las sucesiones
- 7.4. Efectos sobre el gravamen de las donaciones
- 8. OTROS IMPUESTOS DIRECTOS Y LAS INSTITUCIONES DE LA UNIÓN EUROPEA
- 9. NORMAS EN MATERIA DE CIERTOS IMPUESTOS INDIRECTOS
- 10. NORMAS EN MATERIA ADUANERA
- 11. LA FALTA DE ATENCIÓN POR LOS ESTADOS MIEMBROS AL MANDATO DEL DERECHO ORIGINARIO DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE RÉGIMEN FISCAL DE SUS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES
- 12. PROPUESTA DE ACTUACIÓN NORMATIVA EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

## 1. INTRODUCCIÓN

Una de las más importantes reformas que se pueden reconocer en el Derecho Comunitario originario, hoy mejor llamado Derecho originario de la Unión Europea, y que vino a sustituir al Proyecto de Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa, es la propiciada por el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007. Se trata del Tratado por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea<sup>1</sup>. Estamos ante un Tratado que, a pesar de la problemática planteada por el referéndum de resultado negativo celebrado en Irlanda<sup>2</sup>, ha continuado su proceso de ratificación por los demás Estados miembros de la Unión Europea. E incluso, con independencia de la vigencia o no aún de este Tratado, determinadas consideraciones que realizamos en este trabajo sobre cierta necesaria reforma normativa en el plano interno en la materia en estudio, serían igualmente defendibles bajo el todavía vigente antiguo Derecho Comunitario originario en tal ámbito.

Las modificaciones que introduce el Tratado de Lisboa en el Derecho Comunitario originario son amplísimas, afectando, en mayor o menor medida, prácticamente a todos los extremos de la disciplina jurídica de la Unión Europea. En función de ello, su influencia también se deja sentir en relación al Derecho Financiero y Tributario de la Unión Europea, en extremos muy diversos que pueden ir desde la armonización fiscal comunitaria a los recursos propios de aquélla. Quizás la primera represente el ámbito temático más estudiado del Derecho Tributario comunitario y a los segundos también se les ha prestado cierta atención. Pero existen otras cuestiones de Derecho Tributario en las que también incide el Tratado de Lisboa.

Una de ellas es la relativa a las normas fiscales especiales contempladas dentro de los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, que afectan tanto a las instituciones de ésta, como a los funcionarios y otros agentes de la misma.

Estas medidas fiscales especiales datan de fecha nada reciente y, aun así, en ocasiones, los Estados miembros de la Unión Europea se resisten a asimilarlas o reconocerlas en toda su amplitud y con todos los efectos y consecuencias de su rango de Derecho originario de aquélla. Esto plantea problemas de los que, como tendremos ocasión de comprobar, incluso ha conocido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, llegando a fallar en contra de los Estados.

El punto de partida esencial en este campo es el Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas<sup>3</sup>, de 8 de abril de 1965.

El Tratado de Lisboa ha introducido ciertas modificaciones en éste, que pasa a denominarse tras la citada reforma<sup>4</sup> “Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea”<sup>5</sup>. En lo esencial, se mantienen las líneas básicas de la actuación en materia fiscal de dicho Protocolo. Pero el hecho de su toma en consideración y actuación sobre el mismo por el Tratado de Lisboa, hace que puedan volver a primera línea de atención los privilegios e inmunidades de la Unión Europea en materia fiscal, sirviéndonos de incentivo y oportunidad para replantearnos, desde el nuevo texto del Protocolo, la adecuación de nuestro Sistema tributario a los postulados del Derecho originario de la Unión Europea, al que se tiene que someter tanto el Derecho derivado, emanado de las instituciones de ésta, como, obviamente también, el Derecho nacional.

---

<sup>1</sup> DO C 306, de 17 de diciembre de 2007, págs. 1 y ss.

<sup>2</sup> En vías de solución.

<sup>3</sup> Así denominadas en el momento de su aparición.

<sup>4</sup> DO C 306, de 17 de diciembre de 2007, pág. 180.

<sup>5</sup> El nuevo Protocolo se incorporará como Anexo al Tratado de la Unión Europea, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

Al tratarse de Derecho originario se va a aplicar directamente sin, en principio, necesidad de desarrollo ni por las instituciones de la Unión Europea, ni por los Estados miembros de ésta, salvo cuando se disponga expresamente lo contrario. Otra cosa es que el propio Protocolo, en algún punto, prevea expresamente algún Reglamento comunitario de desarrollo del mismo o que, en algún otro punto, algunas normas nacionales vengan a dar claridad y seguridad jurídica facilitando y garantizando su aplicación en el ámbito interno<sup>6</sup>, de cara a que en la práctica no se produzcan violaciones de lo previsto en el Protocolo. Pero, aunque no existan esas normas, que, en teoría, no son necesarias, el rango normativo, de Derecho originario de la Unión Europea, del Protocolo en estudio garantiza por sí mismo la necesidad de su plena aplicación.

Antes de entrar a fondo en el análisis detallado de las normas de carácter fiscal contempladas en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, entendemos que puede resultar de interés la realización de ciertas consideraciones generales sobre el tratamiento en materia tributaria de los funcionarios de las organizaciones internacionales en general y a ello dedicamos el siguiente apartado.

## 2. FISCALIDAD DE LOS FUNCIONARIOS DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

### 2.1. Peculiaridades tributarias de los funcionarios de las organizaciones internacionales

El tratamiento tributario de los funcionarios de las organizaciones internacionales se mueve en un doble ámbito. De un lado, se les suele conceder una serie de beneficios y privilegios recogidos en Convenios internacionales y en ocasiones también en las leyes tributarias de los Estados miembros de la organización a la que pertenecen. De otro, existen impuestos que algunas organizaciones internacionales exigen a sus funcionarios por las retribuciones que ellas mismas les pagan. Así pues, se dan casos en los que los funcionarios de una determinada organización no van a tener que tributar por los sueldos que la misma les paga en los impuestos sobre la renta existentes en sus Estados miembros; pero, al mismo tiempo, por tales sueldos los funcionarios tienen que pagar un impuesto a la organización de la que dependen<sup>7</sup>. La exención de esos sueldos en los impuestos de los Estados miembros evita casos de doble imposición con los impuestos exigidos por las organizaciones internacionales.

<sup>6</sup> Aunque el régimen fiscal de las instituciones de la Unión Europea y de los funcionarios y otros agentes de la misma es sustancialmente diferente del régimen fiscal aplicable a las misiones y agentes diplomáticos extranjeros, aunque ambos coincidan en su consideración como beneficios fiscales, podemos aquí poner de manifiesto cómo a veces las normas nacionales relativas al régimen fiscal en materia diplomática y consular podrían ser consideradas como innecesarias y aun así existen dichas normas dando cierta seguridad jurídica. Los privilegios fiscales en materia diplomática y consular suelen encontrar su base en convenios internacionales directamente aplicables una vez publicados en el *Boletín Oficial del Estado* y aun así existen además normas de origen interno que también los contemplan. Y en los contados casos en que no existan convenios internacionales aplicables, de todos modos los citados privilegios fiscales en materia diplomática encuentran su base en normas de Derecho Internacional General (costumbres y principios generales) aplicables aunque no exista un consentimiento expreso del Estado. A pesar de todo lo expuesto, existen esas normas fiscales en materia diplomática y consular. Pues bien, algo de esto podría venir a suceder también en materia de privilegios fiscales de las instituciones de la Unión Europea y de los funcionarios y otros agentes de ésta, directamente aplicables al tener su origen en el citado Protocolo, pero en algunos casos ciertas normas nacionales al respecto podrían generar una mayor seguridad en este tema, tanto para el funcionario comunitario, como en relación a las autoridades tributarias estatales.

<sup>7</sup> Fijándose en el caso de Naciones Unidas, UDINA afirma la existencia de verdaderos impuestos sobre la renta de sus funcionarios, individualizando un Poder Tributario en base a ello en esta Organización internacional ("Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali", en *Gegenwartsprobleme des Internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie, Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag*, Girardet & Co., Hamburgo, 1953, págs. 284 a 286, y "Diritto internazionale tributario", en *Novissimo Digesto Italiano*, V, 1960, pág. 934). Sin embargo, G. TESAURO, por el contrario, si bien habla de la existencia de tales tributos en los supuestos en que los Estados miembros de una organización internacional así lo establecen en un Convenio internacional, analizando el caso de la ONU, donde esto no se produce así y las prestaciones a pagar por sus funcionarios a la Organización tienen su origen en resoluciones de la Asamblea General de la misma, y ante las incidencias que derivaron de la oposición de los Estados Unidos en materia de exenciones, no considera que se pueda hablar del carácter tributario de tales prestaciones, entendiéndolo más correcto analizarlas desde la perspectiva de una relación meramente contractual entre la Organización y sus funcionarios (*Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Jovene, Napoli, 1969, págs. 232 a 238).

En esta situación se encuentran los funcionarios de la Unión Europea. Estos sujetos tienen que tributar por el sueldo que reciben de la misma a través de un impuesto de titularidad comunitaria. Al mismo tiempo, tales sueldos van a estar exentos en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas en los Estados miembros. En este trabajo nos vamos a ocupar de las normas del Derecho de la Unión Europea que establecen este régimen y de su incidencia en nuestra normativa nacional.

## **2.2. Justificación funcional del tratamiento especial en materia tributaria de los funcionarios de las organizaciones internacionales**

Los impuestos que ciertas organizaciones internacionales cobran a sus funcionarios tienen para aquéllas una importancia financiera muy secundaria; téngase en cuenta que se trata de la tributación de unas cantidades que ellas mismas satisfacen. Pero con tales tributos las organizaciones internacionales intentan poner de manifiesto una supremacía de las mismas frente a los Estados miembros respecto al ámbito de sus funcionarios<sup>8</sup>.

Al mismo tiempo, en tales casos, al no tributar los citados funcionarios por sus sueldos en los impuestos de los Estados miembros de las organizaciones –evitándose consiguientemente, como hemos citado *supra*, la mencionada doble imposición–, sino sólo a través de impuestos de que éstas sean titulares, se consigue que la carga fiscal que tales funcionarios soportan por sus sueldos sea similar con independencia del Estado donde, en base al destino que les asigne la organización, tengan su domicilio. Téngase en cuenta que, incluso en el ámbito de la Unión Europea, los impuestos sobre la renta pueden cambiar bastante de un Estado a otro. Es más, en el ámbito comunitario, los impuestos directos –entre los que se incluyen esencialmente los impuestos sobre la renta–, salvo en contadas excepciones, no se han visto prácticamente afectados por una armonización fiscal de las legislaciones nacionales, habiéndose centrado hasta ahora tal armonización casi totalmente en el ámbito de los impuestos indirectos.

A la hora de que un funcionario de una organización internacional deba optar por un destino u otro, se intenta que no sean razones de índole fiscal las que incidan en la decisión del funcionario, de tal forma que el destino sea neutral fiscalmente, siendo la carga fiscal en función de su condición de funcionario la misma con independencia del lugar de destino.

Es más, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, en el caso de la Unión Europea se intenta además que la presión fiscal que soportan sus funcionarios y otros agentes por las rentas distintas de su sueldo sea también la misma con independencia del lugar de destino o domicilio, determinándose una residencia de origen a efectos fiscales, invariable en el futuro aunque se cambie de Estado de destino.

## **2.3. Origen normativo de los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios internacionales**

Al cuestionarnos la naturaleza jurídica de las normas que establecen los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios de organizaciones internacionales, no podemos dejar pasar que estos sujetos gozan en ocasiones de un tratamiento tributario que podría parecer, aunque con sus diferencias, similar en su intensidad al que se otorga a miembros del personal diplomático de Estados extranjeros. Sin embargo, el origen normativo de los privilegios fiscales aplicables a los funcionarios internacionales se presenta distinto del que puedan tener por regla general los aplicables a diplomáticos de Estados extranjeros.

Aunque hay autores que sitúan el origen de las exenciones tributarias aplicables a diplomáticos extranjeros directamente en reglas de cortesía internacional<sup>9</sup>, la doctrina suele entender que existen normas de Derecho Internacional Consuetudinario o Principios Generales de Derecho

---

<sup>8</sup> Cfr. ARDIZZONE, G.: “Prelevi internazionali (dir. trib.)”, en la *Enciclopedia Giuridica Treccani*, pág. 3.

<sup>9</sup> Véanse MICHELI, G. A.: *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1989, pág. 97, y UDINA, M.: *Il Diritto internazionale tributario*, CEDAM, Padova, 1949, págs. 156 y 157.

Internacional que imponen a los Estados el deber de eximir de ciertos impuestos a los diplomáticos de Estados extranjeros<sup>10</sup>.

A nuestro entender, la prueba de la existencia general de un deber para los Estados de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros, se podría encontrar en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición que los Estados suscriben entre sí. La referencia que en la inmensa mayoría de estos Tratados internacionales se hace a los principios generales del Derecho Internacional relativos a las exenciones tributarias de los diplomáticos extranjeros representa una prueba del reconocimiento, por parte de los Estados, de la existencia de normas de Derecho Internacional General sobre este punto. Esos Convenios internacionales parten aquí esencialmente de lo que prevé a estos efectos el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE, donde se propone que en todo Convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional se establezca expresamente que sus disposiciones no afectarán a los privilegios fiscales de que gozan los agentes diplomáticos de conformidad con los principios generales del Derecho Internacional. Similar referencia se introdujo en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre las sucesiones y las donaciones de la OCDE. De todas formas, las posibles normas de Derecho Internacional General sobre las exenciones tributarias de los diplomáticos de Estados extranjeros fueron codificadas en principio por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961.

Pues bien, como estábamos comentando, los funcionarios de las organizaciones internacionales suelen gozar en los Estados miembros de las mismas de un tratamiento fiscal más o menos tan beneficioso como el reconocido a los diplomáticos de Estados extranjeros. Pero en tales casos no se trata de privilegios fiscales que encuentren su origen en normas consuetudinarias internacionales o principios generales y, así, no son privilegios establecidos por normas de Derecho Internacional General, sino que se trata de privilegios que suelen encontrar su origen en normas de Derecho Internacional Convencional, o sea, en Tratados internacionales<sup>11</sup>, sin perjuicio de lo que en este punto pudiese aportar además la legislación interna de cada Estado miembro.

De todos modos, cuando hablamos de privilegios fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, no estamos hablando de privilegios con origen en un convenio internacional ordinario, sino que al tener su origen en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, tienen su origen en normas de Derecho originario de ésta. De esta manera, desde la perspectiva de la jerarquía normativa, las normas reguladoras de estos privilegios se encontrarían por ejemplo por encima de cualquier convenio internacional firmado por los Estados miembros que no forme parte del Derecho originario de la Unión Europea.

### **3. EL IMPUESTO SOBRE LOS SUELDOS, SALARIOS Y EMOLUMENTOS DE LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA**

#### **3.1. Previsión y regulación del Impuesto**

En el párrafo primero del artículo 12 del referido nuevo Protocolo se dispone que “los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán sujetos, en beneficio de esta última, a un impuesto

---

<sup>10</sup> Véanse, entre otros, STEVE, S.: “Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria”, en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1940, pág. 243; BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario* (versión castellana de F. CERVERA TORREJÓN), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 52; KRUSE, H. W.: *Derecho Tributario. Parte General* (traducción de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA y M. IZQUIERDO MACÍAS-PICAVEA), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, págs. 115 y 116, y OLIVARES ZARZOSA, J. I.: “El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional”, en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 351.

<sup>11</sup> En este sentido, véanse MONACO, R.: “La condizione giuridica esterna dei funzionari internazionali”, en la *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1951, pág. 404; UDINA, M.: “Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali”, *cit.*, pág. 282, y SOLA, M. de: “Impuesto municipal sobre las residencias principales de los funcionarios de las Comunidades Europeas”, en *Noticias/C.E.E.*, núm. 24, 1987, pág. 131. No obstante, GÓMEZ TARRAGONA entiende que el Derecho Internacional Consuetudinario puede tener en este tema cierta influencia (“Tributación de los funcionarios de los organismos internacionales”, en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Relaciones Fiscales Internacionales*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 835).



sobre sueldos, salarios y emolumentos abonados por ella en las condiciones y según el procedimiento que establezcan el Parlamento Europeo y el Consejo mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta a las instituciones interesadas”. Este mismo impuesto ya se preveía en el antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965, en concreto en el párrafo primero de su artículo 13. Para dar cumplimiento a lo establecido en este antiguo artículo 13, se dictó el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) número 260/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968<sup>12</sup>, “por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas”. Este Impuesto tiene su antecedente en el previsto en los Protocolos sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas anexos a los Tratados constitutivos de la CEE y del Euratom, también sobre las retribuciones de los funcionarios.

### **3.2. El Impuesto como ejercicio de poder tributario por la Unión Europea**

La aparición del citado Impuesto fue tomada en consideración por la doctrina a la luz del debate sobre si las organizaciones internacionales son titulares de un poder tributario y, en su caso –afirmativo hoy en día claramente–, sobre cuál sea el alcance de tal poder tributario. Descartado por la doctrina el carácter tributario de las contribuciones financieras de los Estados a las organizaciones internacionales, método tradicional y típico de financiación de las mismas, se intentaba identificar un poder tributario del que tales organizaciones fuesen titulares. Para ello lo primero sería establecer si, dentro de los recursos financieros de las organizaciones internacionales, existen o no algunos de naturaleza tributaria. Y, en segundo lugar, se presenta como necesario determinar si las propias organizaciones internacionales tienen poder de creación normativa en materia tributaria. Para individualizar un poder tributario del que sea titular la propia organización internacional, no bastaría con que un recurso financiero de la organización fuese una figura tributaria, sino que, además, los órganos de ésta deberían tener capacidad normativa, si no para establecer el tributo, sí al menos para configurar y regular sus elementos esenciales.

Aunque entre los ingresos de una organización internacional se encontrasen los procedentes de un tributo, si este tributo es regulado –si no en su totalidad, sí al menos en sus elementos esenciales– a través de un acuerdo entre los Estados miembros, el poder tributario, en relación a ese tributo, seguiría residiendo en estos últimos y no en la organización internacional. Téngase en cuenta que el poder tributario comprende el poder legislativo o de creación normativa en materia tributaria –en el ámbito de una organización internacional, mejor que hablar de poder legislativo, dado que las mismas no crean propiamente leyes, debemos hablar de poder de creación normativa–, sin perjuicio de que también abarque la titularidad de otras competencias referidas al plano de la aplicación del tributo.

Pues bien, no sólo en la Unión Europea, sino también en otras organizaciones internacionales, los impuestos sobre los sueldos de sus funcionarios como recurso tributario de las mismas, se vinieron tomando como ejemplo de la existencia de un poder tributario del que éstas pueden ser titulares. De todas formas, la especialidad de la Unión Europea, como ejemplo de organización internacional de integración y no de simple cooperación, aportó, en el ámbito de sus recursos, ejemplos de tributos más sustanciales, al menos por su importancia recaudatoria y financiera, que el Impuesto sobre los sueldos de sus funcionarios. Tómese como ejemplo de ello en su momento el caso del hoy desaparecido Gravamen de la CECA sobre la producción del carbón y del acero o mejor aún el de los derechos de aduana, de gran importancia recaudatoria<sup>13</sup> para la Unión Europea y, obviamente, en plena vigencia en ésta.

Volviendo al caso del Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, para que el mismo se presente como un caso completo de titularidad por la misma de poder tributario, deberíamos determinar si son los Estados miembros los que a través del acuerdo internacional plasmado en el citado Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea los que crean el Impuesto, o bien si el Impuesto es creado propia-

---

<sup>12</sup> D.O. L 56, de 4 de marzo de 1968, pág. 8. A pesar de su fecha, este Reglamento sigue estando hoy día en vigor, eso sí, habiendo sido objeto de numerosas actualizaciones y modificaciones.

<sup>13</sup> Sin perjuicio de su función también de protección del mercado comunitario.

mente por el citado Reglamento del Consejo. Igual duda podría plantearse respecto a otros recursos de naturaleza tributaria de la Unión Europea, pero en la mayoría de las ocasiones se va a tratar de una discusión con un simple alcance formal. Aunque concluyamos que un tributo es creado propiamente por un acto del Consejo, la manera en que se forma la voluntad en muchas ocasiones en este órgano colegiado, dependiendo del consentimiento de cada Estado expresado a través del ministro correspondiente, en los casos en que rige la regla de la unanimidad, presenta en la práctica en su complejidad tal formación de la voluntad respecto a un acto del mismo como paralela a la que se pueda dar en relación a la plasmada en un tratado internacional a través de la prestación directa por los Estados de su consentimiento.

Pero lo expuesto encontraba mayor sentido al hablar del antiguo Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, pero no ya tanto en relación al nuevo Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea resultante del Tratado de Lisboa. Fijémonos en que a efectos del referido impuesto sobre los sueldos abonados por la Unión Europea a sus funcionarios, en el citado nuevo artículo 12 del Protocolo se hace una remisión al “procedimiento legislativo ordinario”, frente a lo que, a otros efectos, se hace en el mismo Tratado de Lisboa, donde por ejemplo en relación a la armonización fiscal comunitaria se prevé la aplicación de un “procedimiento legislativo especial”, residenciado aún en la regla de la unanimidad.

En el artículo 1 del citado Reglamento 260/68, se dispone que “el impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos que las Comunidades pagan a sus funcionarios y agentes, establecido por el primer párrafo del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, se determinará en las condiciones dispuestas en el presente Reglamento, y se detraerá según el procedimiento dispuesto en el mismo”<sup>14</sup>. Al hablar este artículo 1 de ese Impuesto como un Impuesto “establecido por el ... Protocolo”, parece que se daba un reconocimiento expreso por parte del Consejo de que lo que éste estaba regulando en el citado Reglamento es un impuesto ya establecido por el antiguo Protocolo. De todas formas, el párrafo primero del artículo 13 del antiguo Protocolo sólo dispone algo similar a lo recogido *supra*, reproduciendo el Reglamento el contenido de ese párrafo del antiguo Protocolo.

Ahora bien, ese artículo 13 hablaba de “un impuesto” y no de “el impuesto”, utilizando así un artículo indeterminado. En la creación del Protocolo se puede apreciar, pues, que se era consciente de que ese Impuesto estaba por crear y de que ahí simplemente se preveía la existencia del mismo<sup>15</sup>.

Y es que no se puede considerar efectivamente establecido un impuesto mientras que no se hayan regulado sus elementos esenciales y eso no se hace en el Protocolo. La concreción y regulación de sus elementos esenciales se realizó a través del Reglamento 260/68. Únicamente con la referencia que se contiene en el artículo 13 del antiguo Protocolo no se habría podido aplicar el Impuesto. Para ello ha sido necesaria la regulación contenida en el Reglamento 260/68. Podría entenderse por tanto que la creación efectiva del citado Impuesto se realizó por el Consejo de las Comunidades Europeas. Pero ya se entienda que el establecimiento del Impuesto lo realiza el Protocolo, bien se entienda que lo establece el Reglamento, lo que sí está claro es que este último supuso un claro ejemplo de ejercicio de poder tributario por parte de las Comunidades Europeas, un poder tributario diferenciable del poder de cada uno de los Estados miembros.

De cara al tránsito del antiguo al nuevo Protocolo sobre privilegios e inmunidades y dado el paralelismo entre las previsiones de uno y otro, lo lógico es que una vez que entre en vigor el Tratado de Lisboa y si no se ha dictado nuevo Reglamento al respecto, el Impuesto siga aplicándose según la regulación del antiguo Reglamento, sin perjuicio de que la primera reforma que se presente necesaria en el mismo exija ya una actuación normativa conforme al nuevo procedimiento.

<sup>14</sup> Esta remisión del referido Reglamento al artículo 13 del antiguo Protocolo, cuando entre en vigor el Tratado de Lisboa se deberá tener por realizada al artículo 12 del nuevo Protocolo, con las indicaciones que exponemos más adelante sobre la reforma o sustitución del citado Reglamento.

<sup>15</sup> En este tema, salvando la interpretación literal en sentido contrario a que se podría prestar el texto del artículo 1 del citado Reglamento 260/68, MARTÍNEZ MARTÍNEZ señala que “en el Protocolo no se instaura impuesto alguno, sino que se atribuyen poderes para instaurarlo a las Comunidades y se obliga a sus órganos a que lo establezcan” (*El Sistema Financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 115).

### 3.3. Estructura y elementos esenciales del Impuesto

En cuanto a los elementos esenciales de este Impuesto hay que partir de lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Reglamento 260/68; en este precepto se dispone que “el Impuesto será exigible cada mes, en razón de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por las Comunidades a cada sujeto pasivo”. De esta forma, vemos que se trata de un impuesto que se devenga periódicamente cada mes, constituyendo éste su período impositivo. Y se trata de un impuesto sobre la renta de las personas físicas; grava los sueldos, salarios y otras rentas pagadas por la Unión Europea a sus funcionarios y a otros sujetos de ellas dependientes. De esta manera, podemos apreciar que se trata de un impuesto sobre la renta; su objeto de gravamen aparece representado por las rentas pagadas por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes dependientes de las mismas. El hecho imponible, aunque no se defina expresamente, aparece representado por la obtención de las rentas, o sea, la obtención de los sueldos, salarios y emolumentos.

Sujetos pasivos de este Impuesto, en base al artículo 2 del citado Reglamento, lo son “las personas sometidas al Estatuto de los funcionarios o al Régimen aplicable a los otros agentes de las Comunidades”<sup>16</sup>, “los beneficiarios de pensiones de invalidez, de jubilación y de supervivencia pagadas por las Comunidades”, los beneficiarios de las indemnizaciones que se paguen por cese en las funciones al servicio de la Unión Europea y los agentes que reciban de ésta subsidios de desempleo<sup>17</sup>.

Existen una serie de partidas incluidas dentro de las cantidades abonadas por la Unión Europea a sus funcionarios y agentes y que no se van a gravar por este Impuesto. En concreto, en el apartado 3 del artículo 3 del Reglamento se establece que “se deducirán de la base imponible” las asignaciones familiares (asignación de cabeza de familia, asignación por hijos a cargo, asignación por escolaridad y asignación por nacimiento), las ayudas de carácter social, las indemnizaciones pagadas en casos de enfermedad profesional o de accidentes y la fracción de pagos de cualquier naturaleza que represente asignaciones familiares. Aunque el Reglamento habla de cantidades a deducir de la base imponible, en realidad representan cantidades exentas: partidas dentro de la cantidad global pagada al funcionario o agente que van a quedar exentas de este Impuesto.

Sobre la cantidad resultante, una vez restadas las partidas anteriores, “se efectuará una deducción del 10 por 100 por gastos profesionales y personales”. Esta norma, contenida en el párrafo primero del artículo 3. 4 del Reglamento, viene a suponer una especie de deducción por gastos de difícil justificación, consistente en que las rentas gravadas se reduzcan en un 10 por 100 para compensar tales gastos del funcionario o agente. Además, en el párrafo segundo de ese mismo artículo 3. 4, se dispone que por cada hijo a cargo del sujeto pasivo se efectuará una reducción suplementaria equivalente al doble de la cuantía de la asignación por tal hijo.

Termina el artículo 3 del Reglamento disponiendo en su apartado 5 que las retenciones efectuadas sobre las retribuciones de los funcionarios y agentes en concepto de cotizaciones de éstos a su sistema de pensiones de jubilación y previsión social “se deducirán de la base imponible”.

Cuando el artículo 3 habla literalmente de cantidades a deducir o que no se van a gravar, habla de deducción de la base imponible, pero no se usa en el Reglamento el concepto de base liquidable. Parece asimilarse la base imponible a la cuantía íntegra devengada como ganancia y a partir de ese concepto se van deduciendo partidas.

Para hacer referencia a la cantidad a la que se le va a aplicar el tipo de gravamen y que se va a tener en cuenta para el cálculo de éste, el artículo 4 del Reglamento habla de “cantidad imponible”. A esta cantidad se le aplica un tipo de gravamen progresivo por escalones, tipo de gravamen establecido en ese artículo 4. Esto nos dará la cuota devengada por este Impuesto. El Impuesto se va a aplicar y recaudar simplemente a través de retenciones directas. En este sentido, el artículo 8 del

<sup>16</sup> En terminología anterior al Tratado de Lisboa.

<sup>17</sup> Ahora bien, este Impuesto y la consiguiente exención en los Estados miembros de las ganancias sometidas al mismo, no sólo afectan a sujetos que entran en el concepto estricto de funcionarios y agentes de la Unión Europea, sino también a otra serie de sujetos que desarrollan sus funciones para las mismas, como, por ejemplo, los miembros de la Comisión o del Tribunal de Justicia (véanse los arts. 20 a 23 del antiguo Protocolo, 19 a 22 del nuevo Protocolo y 11 a 12 *ter* del Reglamento 260/68).



Reglamento dispone: “El impuesto se percibirá haciendo una retención en origen. Su cuantía se redondeará a la unidad inferior.”

Por último, hay que destacar que en el apartado 2 del artículo 6 del Reglamento 260/68 se dispone que “la aplicación del presente Reglamento no podrá tener como consecuencia la disminución de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por las Comunidades hasta una cuantía inferior al mínimo vital definido en el artículo 6 del Anexo VIII del Estatuto de los funcionarios de las Comunidades”. Fijémonos en que se habla de que la aplicación del Reglamento, es decir, la aplicación del Impuesto que en el mismo se regula, no puede provocar una disminución de los sueldos por debajo del mínimo vital. Téngase en cuenta que al aplicarse el Impuesto a través de una retención directa en la fuente, la práctica de la misma supone una disminución de la cantidad líquida a percibir por el sueldo; por eso se habla de disminución de los sueldos. Y se fija como límite mínimo para la cantidad líquida –o sea, ya descontado el Impuesto retenido– a percibir por los sueldos el mínimo vital que derive del Estatuto de los funcionarios. Es decir, se establece como límite de la cuota del Impuesto la cantidad que restada del importe íntegro del sueldo nos dé el importe del mínimo vital señalado.

En nuestro Derecho interno se muestra difícil de concretar en la práctica la prohibición de que los tributos puedan resultar confiscatorios, establecida en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución. El principio de no confiscatoriedad aparece conectado al principio de capacidad económica y al respeto al derecho de propiedad privada, pero no se ha conseguido determinar de forma efectiva en la jurisprudencia constitucional hasta dónde alcanza aproximadamente. Y uno de los parámetros que se pueden seguir para delimitar esa prohibición constitucional podría ser el de que si un sujeto para pagar sus impuestos debe endeudarse porque el pago de los mismos le resulte incompatible con el poder hacer frente a los gastos ocasionados por las necesidades más generales y esenciales de la vida, tales impuestos resultarían confiscatorios y por tanto inconstitucionales.

Pues bien, esa referencia del Reglamento 260/68 a que el Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea no puede dejar la situación económica derivada de su sueldo para tales sujetos por debajo de su mínimo vital, representa una medida que va a impedir que tal Impuesto resulte confiscatorio. De todas formas, la citada es una medida cuyo alcance obviamente se limita al punto concreto que estamos tratando dentro del ámbito de la fiscalidad comunitaria. No por ello debemos dejar de destacar esa interesante referencia al “mínimo vital” del Reglamento 260/68, como límite a la tributación por el citado Impuesto. La utilización del mínimo vital, personal o familiar en relación a nuestro Impuesto sobre la Renta siempre se mueve a un nivel más bajo que el aplicado a los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea en el Impuesto analizado.

#### **4. LAS COTIZACIONES DE LOS FUNCIONARIOS Y AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA A SU SISTEMA DE PENSIONES Y PREVISIÓN SOCIAL**

En relación a la problemática tributaria de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, debemos tener presentes también las cotizaciones de éstos a su sistema de previsión social.

Ya en el artículo 15 del antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas se habilitaba al Consejo de éstas para determinar el régimen de las prestaciones sociales aplicables a los funcionarios y agentes de las mismas. Esta cuestión pasa a regularse en el artículo 14 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, que se presenta con el siguiente texto actualizado: “El Parlamento Europeo y el Consejo, mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta a las instituciones interesadas, determinarán el régimen de las prestaciones sociales aplicables a los funcionarios y otros agentes de la Unión.”

En relación a este régimen de prestaciones sociales, nos encontramos con las contribuciones de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea a su régimen de pensiones y previsión social. Estas contribuciones representan otra fuente comunitaria de ingresos; el problema es el de su naturaleza jurídica. Sin perjuicio de que en Derecho interno no sea aún totalmente pacífica la concreción de la naturaleza jurídica de las contribuciones a los regímenes públicos de pensiones y seguridad social, debemos al menos apuntar aquí, y también por lo que se refiere a las contribuciones de los funcionarios y otros agentes comunitarios a su régimen de pensiones y previsión social, que estamos ante prestaciones de naturaleza tributaria. Sería otro recurso comunitario de naturaleza tributaria, aunque también en este caso obviamente de importancia recaudatoria secundaria frente al montante de ingresos que generan otros recursos de la Unión Europea.

## **5. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA**

### **5.1. La exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas abonadas por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes**

El párrafo segundo del artículo 12 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea establece que “los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión”. Esto implica, por lo que respecta al Ordenamiento tributario español, la exención de tales sueldos, salarios y emolumentos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No existe en nuestro Ordenamiento tributario, a diferencia de lo que sucediese en el pasado, un Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, de tal forma que no encontramos un impuesto que especifica y exclusivamente grave sueldos o rentas de similar naturaleza. Los sueldos, como rendimientos del trabajo, son gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto que éstos representan un componente de la renta de las personas físicas, objeto de gravamen de este Impuesto. Por tanto la referencia de ese artículo 12, párrafo segundo, se concreta en nuestro Ordenamiento en la exención de tales sueldos, salarios y emolumentos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>18</sup>.

Se trata de una exención prevista en un convenio internacional, es más, en un Convenio que forma parte del Derecho originario de la Unión Europea, prevaleciendo de esta forma sobre lo dispuesto en nuestro Derecho Tributario de origen interno y, así, sobre lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque ésta no la prevea expresamente.

Al establecerse, en el Protocolo en estudio, esta exención sin ninguna limitación, deberá ser aplicada por los Estados miembros de la Unión Europea como una exención íntegra, es decir, no gravando las citadas rentas y no tomándolas tampoco en consideración para determinar el tipo de gravamen a aplicar al resto de las rentas del sujeto pasivo<sup>19</sup>. No parece, pues, que los Estados puedan aplicar esta exención como una exención con progresividad. Esto va a privilegiar a los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea frente a otros ciudadanos de ésta, dado que la progresividad

---

<sup>18</sup> En base a lo que establecía el párrafo segundo del artículo 13 del antiguo Protocolo, de forma similar a como hemos visto que lo hace el párrafo segundo del artículo 12 del nuevo, la Dirección General de Tributos ha reconocido que los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión Europea a aquellos de sus funcionarios que estén sometidos (en base a las normas que expondremos posteriormente) al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, además de estar exentos en este Impuesto, no se computarán a efectos de los límites mínimos fijados para el deber de presentación de declaración (Resolución de 25 de julio de 1990, recogida en ARESPACOHAGA, J. de: *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 402).

<sup>19</sup> Piénsese en aquel Estado miembro que, en base a lo que expondremos posteriormente, pueda someter al Impuesto sobre la Renta al funcionario o agente por sus rentas mundiales, a excepción del referido sueldo y otras rentas del trabajo abonadas por la Unión Europea.



no va a subir tanto para los primeros<sup>20</sup> en base a esta exención<sup>21</sup>, frente a como pueda actuar para sujetos con el mismo nivel real de renta que no sean funcionarios o agentes de la Unión Europea.

## **5.2. La residencia a efectos fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea ante el traslado para el ejercicio de sus funciones**

### *5.2.1. El artículo 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea.*

Debemos partir en relación a nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de lo que se dispone en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea<sup>22</sup>; en ese párrafo primero se establece lo siguiente:

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

Si nos fijamos en este precepto, en el mismo aparecen los conceptos de “residencia” y de “domicilio fiscal” como referidos a un mismo sujeto pasivo y como localizados en dos Estados distintos, o sea, en dos puntos territoriales diferentes. Debemos plantearnos, pues, qué significado se debe dar a los mismos y cómo hay que entenderlos en su aplicación a nuestro Ordenamiento tributario, especialmente en relación a la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### *5.2.2. La residencia y el domicilio a efectos fiscales*

En el apartado 1 del artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se dispone que “el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria”. En la letra a) del apartado 2 de ese mismo artículo 48 se establece que el domicilio fiscal será “para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual”. Este artículo también se ocupa del domicilio fiscal en relación a los no residentes, pero cuando el Estado de origen del funcionario es España a efectos fiscales su residencia se seguirá considerando que permanece en España, de tal forma que no se consideraría no residente a efectos de nuestro Ordenamiento tributario.

En el Derecho español, es necesario diferenciar los conceptos de residencia y de domicilio fiscal. Aunque ambos puntos de conexión coincidan en un mismo punto territorial, cumplen funciones distintas. El domicilio fiscal es un lugar que sirve para localizar al sujeto para ponerse en comunicación con él la Administración –piénsese en la práctica de notificaciones tributarias– o que delimita el órgano de la Administración tributaria que, en base a criterios de competencia territorial, debe actuar en un caso concreto. La residencia, sin embargo, en relación a las cuestiones tributarias de carácter internacional, representa un punto de conexión que nos sirve para determinar si un sujeto debe tributar por sus rentas mundiales (en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o bien sólo por lo obtenido en nuestro territorio (en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes). La residencia delimitaría el Estado donde se encuentra, en general, la principal base de obligaciones fiscales del sujeto pasivo.

De otro lado, el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio señala en el apartado 1 de su artículo 4

<sup>20</sup> En aquello por lo que tengan que tributar en nuestro Estado, distinto de las rentas del trabajo percibidas de la Unión Europea.

<sup>21</sup> Exención que implica que no se incluyan las rentas pagadas por la Unión Europea dentro de la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reduciéndose el montante de ésta, que sirve para determinar el tipo de gravamen en tal Impuesto.

<sup>22</sup> En similar sentido se presentaba el párrafo primero del artículo 14 del antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas.

que, a efectos de los Convenios bilaterales que se celebren siguiendo este Modelo, “la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”.

Nuestro Código Civil, en el párrafo primero de su artículo 40, dispone que “para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil”. Así pues, a efectos civiles, el domicilio es un punto físico concreto donde se localiza un sujeto de cara al cumplimiento de obligaciones y al ejercicio de derechos, punto que se sitúa en el lugar de residencia, o sea, en el lugar en el que un sujeto se encuentra, permanece o vive habitualmente.

Como regla general, en nuestro Derecho Tributario las personas físicas con residencia habitual en territorio español son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora de este Impuesto, la residencia habitual se define en su artículo 9, que dispone en su apartado 1 que se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en nuestro territorio cuando “permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español”, o bien cuando “radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos”. Frente a ello, los sujetos no residentes en nuestro territorio que obtengan aquí alguna ganancia tributarán por la misma en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Pues bien, la redacción del citado artículo 13 del Protocolo nace para abarcar a los Ordenamientos tributarios de todos los Estados miembros de la Unión Europea, que a su vez pueden utilizar cada uno una terminología más volcada en el concepto de residencia o en el concepto de domicilio para dirimir los conflictos de fiscalidad internacional, aunque en la práctica con un contenido material bastante similar en general. En el caso de nuestro Ordenamiento el elemento definitorio se centra en el término residencia y a partir del mismo tendremos que plantearnos cómo aplicar los términos del Protocolo en relación a nuestro Ordenamiento tributario.

### *5.2.3. La permanencia de la residencia a efectos fiscales en el Estado miembro de origen*

A la luz de todo lo expuesto, debemos concretar qué significación práctica debemos dar a los citados conceptos del artículo 13, párrafo primero, del Protocolo en su aplicación a impuestos nacionales del tipo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español.

Lo que está claro es que, en los sistemas tributarios contemporáneos y desarrollados de nuestro entorno, se puede quedar sometido a los impuestos sobre la renta –y no sólo en nuestro Ordenamiento– a través de una tributación personal que incida sobre las rentas totales o mundiales del sujeto pasivo o bien solamente por los actos aislados de renta que se den en el territorio del Estado impositor, funcionando en este segundo caso tal tributación bajo los esquemas de un impuesto real. La tributación personal se establece para sujetos con una conexión territorial o económica principal con el territorio del Estado impositor y la real para los sujetos con una conexión territorial o económica secundaria, esporádica o no habitual con el territorio del Estado. Normalmente a los sujetos sometidos a la primera se les califica a efectos fiscales de “residentes” y a los sometidos a la segunda de no residentes.

Por todo ello, cuando el artículo 13 del Protocolo, en su párrafo primero, habla del domicilio fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, se está refiriendo a su punto principal de localización fiscal, o sea, el lugar que, al haber sido utilizado para localizarlos fiscalmente durante un tiempo, ha servido a un Estado para hacerlos tributar por sus rentas mundiales o de forma global a través de una imposición personal. De esta forma, si un funcionario u otro agente, en razón del ejercicio de sus funciones para la Unión Europea, ha tenido que cambiar su lugar de residencia, es decir, el lugar donde permanece o vive habitualmente, del Estado donde tributa de forma personal (por sus rentas globales y mundiales) –o sea, el Estado donde residía en el momento de entrar al servicio de las instituciones comunitarias– a otro Estado miembro, ese sujeto seguirá tributando de

forma personal por sus rentas mundiales en el Estado en que lo venía haciendo antes de cambiar su residencia por el ejercicio de sus funciones y no tributará por tales rentas mundiales en ese otro Estado al que sea destinado. Es decir, cuando un sujeto se convierte en funcionario o agente de la Unión Europea y como consecuencia de ello debe trasladar su residencia a otro Estado miembro de aquélla, a efectos fiscales se le va a seguir considerando residente en el Estado en el que residía antes de entrar al servicio de la Unión y no en el Estado al que se traslada para ejercer sus funciones.

Ahora bien, esto no impedirá otras formas de tributación en este segundo Estado, pero sin que se trate ya de una tributación personal por sus rentas mundiales, o sea, sin que se trate de una tributación que parta de considerar como punto principal para la tributación de ese sujeto la residencia en el Estado al que por el ejercicio de sus funciones traslada su residencia. En resumen, si un funcionario u otro agente de la Unión Europea, por el ejercicio de sus funciones, traslada su residencia a un Estado miembro, distinto de aquél en el que estaba localizado fiscalmente de forma permanente en el momento de entrar al servicio de la misma, el Estado miembro de destino no podrá considerar, en orden a la tributación de ese sujeto, que su territorio es la base fiscal principal de localización del mismo, sin que pueda hacerlo tributar por sus rentas mundiales.

Lo dispuesto en el citado artículo 13 del Protocolo intenta impedir que motivos de orden fiscal condicionen la decisión de un sujeto de actuar como funcionario o agente de la Unión Europea cuando la aceptación de ese cargo le suponga un cambio físico de residencia de un Estado a otro o impedir que tales motivos puedan condicionar su decisión de aceptar futuros traslados entre Estados miembros.

#### 5.2.4. *Nuestro Ordenamiento tributario ante el mandato del Derecho originario de la Unión Europea*

El citado artículo 13 es un precepto que podría aplicarse directamente en cualquier Estado miembro de la Unión Europea sin necesidad de ningún desarrollo o adaptación. Es más, obviamente debe aplicarse aunque no exista ninguna previsión expresa en este tema en el Derecho nacional.

En la Ley 18/1991, de 6 de junio, antigua Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existían casos especiales de obligación personal y casos especiales de obligación real de contribuir o excepciones a las reglas de la obligación personal. En concreto, en el artículo 14 de esta Ley se preveían casos especiales de obligación personal. Se trata de sujetos a los que, teniendo nacionalidad española, se les venía a considerar como sujetos pasivos por obligación personal, aunque no tuviesen su residencia en España. Ahora bien, debía tratarse de sujetos que tuviesen su residencia en el extranjero como consecuencia del desarrollo de alguno de los cargos o funciones que se describían en el artículo 14 de esa Ley. Principalmente se trataba de funcionarios –u otro tipo de personal– diplomáticos o consulares españoles destinados en el extranjero<sup>23</sup>.

El artículo siguiente de la Ley 18/1991, el artículo 15, se ocupaba de supuestos especiales de obligación real o excepciones a las reglas generales de obligación personal. Casos de sujetos residentes en territorio español, pero que iban a tributar aquí por obligación real, o sea, sólo por las rentas que obtuviesen en nuestro territorio. Así, el apartado Uno de este artículo 15 disponía lo siguiente:

“Cuando no procediere la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, no se considerarán sometidos por obligación personal, a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento por obligación real de contribuir, los súbditos extranjeros residentes en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos contemplados en el artículo anterior.”

Y por lo que respecta a la situación de los funcionarios de la Unión Europea, en el apartado Dos del mismo artículo 15 se establecía lo siguiente:

“Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España.”

<sup>23</sup> Tales supuestos hoy ya no sirven para concretar si se tributa por obligación personal o por obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues ha desaparecido en éste tal diferenciación, sino que sirven para determinar si se queda o no sometido a este Impuesto. Lo que sucede es que estamos partiendo del análisis de esa antigua Ley desde la perspectiva de la contemplación expresa que antes se hacía de la situación de los funcionarios y otros agentes comunitarios.



Como podemos apreciar, este último apartado era plasmación en nuestro Derecho interno de lo que se establece en el citado párrafo primero del artículo 13 (antiguo art. 14 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, en aquel momento). Y así, si un funcionario u otro agente de la Unión Europea por razón de su cargo se veía obligado a trasladar su residencia a territorio español, sería aquí sujeto pasivo por obligación real (como si se tratase de un no residente) y no por obligación personal. Tributaría en España sólo por las rentas que obtuviese en nuestro territorio.

Pero entre tales rentas no se iba a gravar lo que obtuviera como consecuencia del desarrollo de sus funciones al servicio de la Unión Europea en España. Lo que obtenga como sueldo en este caso por su condición de funcionario o agente no se gravará por el Impuesto sobre la Renta español, ni tampoco por el impuesto sobre la renta del Estado donde, según lo que hemos visto que se dispone en el artículo 13 del citado Protocolo, se entienda que conserva su domicilio fiscal. Así pues, el deber de tributar por obligación real que se preveía en el apartado Dos del artículo 15 de la citada antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afectaba sólo a rentas obtenidas en territorio español distintas de sueldos y otros emolumentos pagados por la Unión Europea a sus funcionarios y agentes.

La citada exención de tales sueldos, como hemos visto, se encuentra establecida en un convenio internacional, que incluso debe considerarse que forma parte del Derecho originario de la Unión Europea y que, dentro de la pirámide de la jerarquía normativa se encuentra en una posición suprallegal, o sea, por encima de la ley, y antes también por encima de los convenios internacionales<sup>24</sup> que no formen parte del citado Derecho originario<sup>25</sup>. De esta forma se evita la doble imposición entre el Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea y los impuestos sobre la renta de las personas físicas de los Estados miembros. Supuesto que, en caso de no haberse evitado, hubiese representado un caso de doble imposición internacional, en cuanto que se habría producido entre impuestos correspondientes a dos sujetos distintos de Derecho Internacional: la Unión Europea, de un lado, y el correspondiente Estado miembro, de otro.

Volviendo a lo que es la plasmación en sí de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo (no efectos fiscales del cambio de residencia) en nuestro Derecho, a través del apartado Dos del artículo 15 de la citada antigua Ley 18/1991, podemos apreciar que para tal plasmación lo que hacía ese apartado Dos era remitirse a lo dispuesto en el apartado Uno de ese mismo artículo 15, o sea, a las normas sobre tributación de funcionarios de Estados extranjeros. Pero de lo dispuesto en ese apartado Uno no tenía sentido que se aplicase a los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea el requisito de la reciprocidad. Dado que se trata de un deber para el Estado español —el de no tomar en consideración a efectos fiscales ese cambio de residencia por motivos del cargo que se ocupa— establecido por un precepto de Derecho originario de la Unión Europea, el Estado español no puede establecer ninguna limitación al mismo, como sería la del hipotético requisito de que el Estado miembro de procedencia del funcionario de la Unión Europea diese a los funcionarios de las mismas procedencias de España el mismo tratamiento. Por tanto esa remisión del apartado Dos del artículo 15 de la citada antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a su apartado Uno, había que interpretarla e integrarla, a la luz de lo dispuesto en el mencionado Protocolo (antiguo art. 14, nuevo art. 13), entendiéndolo que, para que tributasen en España sólo por obligación real los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea procedentes de otro Estado, no se debía exigir el requisito de la reciprocidad.

De otro lado, las normas del apartado Uno del artículo 15 de esa antigua Ley se aplicaban a “súbditos extranjeros”, o sea, a sujetos que no tuviesen nacionalidad española. Sin embargo, el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo no se fija en la nacionalidad de los sujetos, por lo que, a los efectos mencionados, sería irrelevante tal nacionalidad, jugando tales normas igualmente para los funcionarios y agentes de nacionalidad española. De esta forma, si un funcionario de la Unión Europea de nacionalidad española tenía su residencia antes de adquirir tal condición en otro Estado

---

<sup>24</sup> Entre los que habría que incluir los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional, que representan los convenios internacionales más frecuentes en el ámbito tributario.

<sup>25</sup> Obviamente también y antes estaría por encima de las normas de Derecho derivado de la Unión Europea, emanado de las instituciones de ésta.



miembro, tributando en ese Estado de forma personal por sus rentas mundiales, y como consecuencia de entrar a formar parte de la Unión era destinado para el ejercicio de su cargo a territorio español, este sujeto, aun teniendo nacionalidad española, en nuestro territorio sólo podía ser considerado como sujeto pasivo por obligación real y no como sujeto pasivo por obligación personal.

Pero todo eso se intentaba concretar en los términos que hemos visto de esa antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 18/1991. Le sucedió la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, como posterior Ley reguladora de este Impuesto, a su vez sustituida por el Texto Refundido de la Ley reguladora de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. A éste lo ha sustituido en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, posterior y ya antigua Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, creadora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la situación legal cambió desde el 1 de enero de 1999. Ya no iban a existir dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas unos sujetos por obligación personal y otros por obligación real; pasarían a tributar por este Impuesto sólo los antiguos sujetos pasivos del mismo por obligación personal, lo cual se traduce esencialmente en las personas físicas residentes en nuestro territorio. Los no residentes, personas físicas o entidades, pasaban a tributar por lo obtenido en territorio español en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto actualmente regulado por el Texto Refundido de la Ley reguladora del mismo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Ni en la citada Ley 40/1998, ni en la actual Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, se hace ya remisión expresa, a diferencia de lo que hemos visto que sucedía en la antigua Ley 18/1991, al tratamiento de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea en este Impuesto.

Como hemos expuesto, tal remisión no era ni es necesaria, pues el artículo 13 del Protocolo encontraría aplicación directa en los Ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea.

Una contemplación expresa de su régimen, aunque no sería necesaria, sí daría mayor claridad y seguridad jurídica en la aplicación de dicho régimen en nuestro Estado. Pero una remisión mal hecha o mal planteada, como sucedía con la Ley 18/1991, puede presentar problemas, como hemos visto por ejemplo con la remisión que se hacía dentro de esa antigua Ley a un precepto donde se hablaba de reciprocidad, tal y como hemos planteado.

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

## **6. APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES A LOS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES DE LA UNIÓN EUROPEA**

Los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que sean destinados a España, pero que en el momento de entrar al servicio de la Unión Europea tuviesen su residencia habitual en otro Estado miembro, a efectos fiscales se seguirán considerando residentes en este último y deberán tributar en el mismo por sus rentas mundiales, a excepción de las rentas del trabajo recibidas de

la Unión Europea, por las que no tributarán en ningún Estado miembro, tributando por ellas sólo en el citado Impuesto de titularidad comunitaria.

Pero esos sujetos que vivan habitualmente en España, si obtienen en nuestro Estado otras rentas deberán tributar por las mismas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No desarrollando en España una actividad económica, tributarían en este Impuesto como no residentes sin establecimiento permanente. En función de ello, podrían beneficiarse de las exenciones previstas expresamente para este tipo de sujetos. En tal sentido, piénsese, por ejemplo, en la exención de los intereses de las cuentas de no residentes sin establecimiento permanente<sup>26</sup>.

Pero, frente a ello, también se pueden dar situaciones algo desfavorables en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Piénsese en que si tales funcionarios al ser destinados a España adquiriesen aquí una vivienda que constituya realmente su vivienda habitual, los posibles beneficios fiscales en relación a la misma sólo se le podrán aplicar en el Estado en que se les considere residente a efectos fiscales, pero no en territorio español. Téngase en cuenta que en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes no se contempla la vivienda habitual y las contemplables en el mismo se considerarían en principio a efectos fiscales como segunda vivienda. Se parte de que el no residente en España no tiene aquí su vivienda habitual, pues si la tuviese ello implicaría considerarlo en general residente en nuestro país y así ya sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El no residente persona física que posea una vivienda en territorio español tributaría en principio por imputación de rentas inmobiliarias en relación a la misma (salvo por el tiempo que esté alquilada), cuantificable según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque obviamente se le aplicaría el correspondiente tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y se declararía con los modelos de declaración de éste (210 ó 214 según los casos)<sup>27</sup>.

El Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece en el apartado 5 de su artículo 24 que “en el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo”.

A la vista de este precepto, la primera idea que surge es que los funcionarios y otros agentes destinados en España que a efectos fiscales no tengan su residencia en nuestro territorio porque en el momento de entrar al servicio de la Unión Europea tuviesen su residencia en otro Estado miembro, aunque vivan aquí de forma permanente en una vivienda de su propiedad, siendo no residentes, en relación a tal vivienda, como para cualquier otro no residente, no cabría la calificación fiscal de vivienda habitual con lo cual tendrían que tributar aquí por imputación de rentas inmobiliarias en relación a la misma<sup>28</sup>.

La remisión que hemos visto que se hace en el apartado 5 del artículo 24 del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes al artículo 87 del antiguo Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe entenderse realizada actualmente al artículo 85 de la actual Ley reguladora de este Impuesto, es

---

<sup>26</sup> Artículo 14. 1, f) del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

<sup>27</sup> Se tendría que utilizar el genérico Modelo 210 si se declara aisladamente la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y se podría utilizar el Modelo 214 si el patrimonio del no residente en España estuviese representado en nuestro territorio sólo por una vivienda y se declarasen al mismo tiempo en este modelo de declaración simplificada la referida imputación de rentas inmobiliarias (Impuesto sobre la Renta de No Residentes) y el Impuesto sobre el Patrimonio en relación a dicha vivienda. De todos modos, debemos tener presente que este último Impuesto está en proceso de su anunciada derogación en España.

<sup>28</sup> Obviamente, si además de la vivienda en la que vive de forma permanente, el funcionario de la Unión Europea no residente en nuestro Estado, adquiere aquí otra vivienda que utiliza de forma esporádica, por ejemplo como vivienda de recreo, en relación a esta última no habría ningún problema para aceptar que se compute la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

decir, la citada Ley 35/2006. En este artículo 85 se excluye de la imputación de rentas inmobiliarias la vivienda habitual. Quizás la interpretación más acorde con el sentido de esta norma en relación a la vivienda que adquiere para utilizarla de forma permanente el funcionario de la Unión Europea que no se pueda considerar residente a efectos fiscales en nuestro país y que se encuentre destinado en el mismo, sea la de que aunque no disfrute de los beneficios fiscales de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dado que no tributa en este Impuesto, por lo menos sí se considere materialmente tal vivienda como habitual, porque en su realidad material lo es, al menos de cara al no cómputo por la misma de imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

De todos modos, lo ideal sería alguna modificación normativa en nuestro Derecho Tributario que contemple expresamente tal situación y consolide legalmente la interpretación que proponemos, dando seguridad jurídica en este punto.

## **7. LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 13 DEL PROTOCOLO SOBRE LOS PRIVILEGIOS Y LAS INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA A OTROS IMPUESTOS DIRECTOS**

### **7.1. Alcance del precepto**

Como hemos podido apreciar, el texto del párrafo primero del artículo 13 del Protocolo establece que su contenido va a resultar de aplicación, no sólo al impuesto sobre la renta, sino también a la imposición sobre el patrimonio y al “impuesto sobre sucesiones”. Además, en relación a este último impuesto, en el párrafo segundo de ese mismo artículo 13 se dispone que “los bienes muebles que pertenezcan a las personas a que se alude en el párrafo anterior y que estén situados en el territorio del Estado de residencia estarán exentos del impuesto sobre sucesiones en tal Estado; para la aplicación de dicho impuesto, serán considerados como si se hallaren en el Estado del domicilio fiscal, sin perjuicio de los derechos de terceros Estados y de la eventual aplicación de las disposiciones de los convenios internacionales relativos a la doble imposición”.

### **7.2. Efectos en la imposición sobre el patrimonio**

Como vemos, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 14 también se aplica en los impuestos sobre el patrimonio y en los impuestos sobre sucesiones de los Estados miembros de la Unión Europea. Por lo que respecta a los primeros, aunque los mismos no suelen existir ya en los Ordenamientos tributarios actuales e incluso en el nuestro está a punto de desaparecer el Impuesto sobre el Patrimonio, debemos hacer ciertas consideraciones en relación a éste, no sólo porque cuando desaparezca quedarán aún ejercicios anteriores con posibles obligaciones no prescritas en relación al mismo, sino también como un ejemplo de cómo venían encajando o incardinándose en nuestro Derecho Tributario nacional los referidos mandatos del Derecho originario de la Unión Europea. Su Ley reguladora, la Ley 19/1991, de 6 de junio, disponía en su artículo 5 que se puede ser sujeto pasivo de este Impuesto por obligación personal o por obligación real. Por obligación personal lo serán los sujetos pasivos –personas físicas– que tengan su residencia habitual en territorio español; estos sujetos tributarán por su patrimonio neto mundial, o sea, por la totalidad de sus bienes y derechos con independencia del lugar en que se encuentren situados o puedan ejercitarse. Para dar contenido al concepto de residencia habitual, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se remite a lo establecido a tales efectos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sujetos pasivos por obligación real lo son las personas físicas que, no teniendo su residencia habitual en territorio español, sean titulares de bienes o derechos situados o que puedan ejercitarse en nuestro territorio; estos sujetos tributan en el Impuesto sobre el Patrimonio sólo por estos

bienes o derechos. De otro lado, el apartado Tres de ese artículo 5 establece la aplicación en este Impuesto de las normas que en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ocupan de los funcionarios de “Organismos, Instituciones o de Estados extranjeros en España”. Y aunque en ese artículo 5. Tres no se hable expresamente de los funcionarios de la Unión Europea, se puede entender que tal remisión también abarcaría a los mismos. De todas formas, aquí tendría aplicación directa lo establecido en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo, prevaleciendo sobre una normativa nacional, como la nuestra. Y así, un funcionario de la Unión Europea, que como consecuencia del desempeño de su cargo traslada su residencia a territorio español, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, no puede ser considerado residente en nuestro territorio y por tanto sólo le cabe tributar en este Impuesto por obligación real, es decir, tributando solamente por sus bienes o derechos situados o que puedan ejercitarse en España.

Esa remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de funcionarios de organismo internacionales se daba en un momento en que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio aparecía en la misma fecha de la citada antigua Ley 18/1991, reguladora de aquel Impuesto. En realidad la remisión del apartado Tres del artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, había que entenderla realizada al ya citado apartado Dos del artículo 15 de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Ya hemos expuesto cómo este último precepto no servía para resolver los problemas de los funcionarios de la Unión Europea destinados en España, con problemas por ejemplo como la remisión al requisito de la reciprocidad, tal y como hemos visto *supra*. Y aunque tal remisión del apartado Tres del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio la entendiésemos posteriormente realizada a la letra *b*) del artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, donde no se habla ya a tales efectos de reciprocidad, con ello tampoco encontraríamos una solución de todos los problemas para los citados funcionarios de la Unión Europea en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, toca aquí partir también de la aplicación directa en nuestro Ordenamiento tributario de lo establecido en el párrafo primero del artículo 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea.

También han podido surgir problemas en el Impuesto sobre el Patrimonio para aquellos funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que en base al citado artículo 13 debieran ser considerados como no residentes a efectos fiscales en España y adquiriesen aquí una vivienda para utilizarla de forma permanente como consecuencia de haber sido destinados a nuestro Estado. En base a lo expuesto en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, también en el Impuesto sobre el Patrimonio se habrían planteado problemas para considerar tal vivienda a efectos fiscales como habitual, lo cual dificulta la aplicación de la exención prevista en el apartado Nueve del artículo 4 de la Ley reguladora de este Impuesto. Tal situación se agrava especialmente si tomamos en consideración que los sujetos pasivos por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio no pueden beneficiarse en este Impuesto del mínimo exento<sup>29</sup>, debiendo tributar en este Impuesto desde el primer céntimo de euro de valor de sus bienes y derechos en España. Además, en materia de obligación real de contribuir se da el sin sentido en el Impuesto sobre el Patrimonio de que para los sujetos pasivos por obligación real se estableció el deber de presentar declaración por este Impuesto por muy reducido que sea el valor de su patrimonio<sup>30</sup>, lo cual ha resultado difícil de presentarse como realmente efectivo en la práctica.

Si esta situación no les ha beneficiado a los referidos funcionarios de la Unión Europea destinados en España y que hayan tributado aquí por obligación real, a los mismos tampoco les ha cabido beneficiarse de la opción que da el último párrafo de la letra *a*) del apartado Uno del artículo 5 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio de optar por el régimen de obligación personal, dado que tal opción se prevé sólo para “cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país”.

Por todo ello creemos que también hubiese sido necesaria en su momento alguna modificación normativa en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para al menos haber hecho extensiva a

---

<sup>29</sup> Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>30</sup> Artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

tales funcionarios no residentes a efectos fiscales la exención de la vivienda habitual en este Impuesto, que, de todos modos, ya ha sido “desmantelado” en nuestro Ordenamiento tributario.

### 7.3. Efectos sobre el gravamen de las sucesiones

Como hemos visto, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, también se aplica al Impuesto sobre Sucesiones. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito; es el caso, por ejemplo, del incremento patrimonial que se obtiene como consecuencia de recibir una herencia. En este Impuesto se puede ser sujeto pasivo por obligación personal o por obligación real. El artículo 6 de la Ley reguladora de este Impuesto, que lleva por rúbrica “Obligación personal”, dispone en su apartado 1 que “a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde estén situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado”. Añade ese mismo artículo 6 en su apartado 2 que “para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Los sujetos no residentes en España serían sujetos pasivos por obligación real. El artículo 7 de la misma Ley, que lleva por rúbrica “Obligación real”, establece que “a los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella”.

De esta forma, aplicando lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo, un funcionario de la Unión Europea que en razón de su cargo traslade su residencia a territorio español, podría ser considerado aquí como sujeto pasivo por obligación real en este Impuesto. Y así, si recibiese una herencia o un legado sólo tributaría en relación a los mismos por los bienes o derechos objeto de la herencia o legado que estén situados o puedan ejercitarse en nuestro territorio.

Además, en relación al Impuesto sobre Sucesiones, debemos recordar lo que hemos visto que se dispone en el párrafo segundo del artículo 13, expuesto *supra*, al que nos remitimos.

De cualquier forma, hay que tener en cuenta que las cuestiones que se abordan en el artículo 13 no tienen igual relevancia en todos los sistemas tributarios de los Estados comunitarios. Hay sistemas, como el español, en los que el Impuesto sobre Sucesiones parte de la residencia del heredero u otro sujeto pasivo, mientras que en otros sistemas se parte de la residencia del causante.

### 7.4. Efectos sobre el gravamen de las donaciones

Hemos podido apreciar cómo en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo se habla de impuesto sobre la renta, de impuesto sobre el patrimonio y de “impuesto sobre sucesiones”. Es decir, no habla expresamente de impuesto sobre sucesiones y donaciones, sino sólo de impuesto sobre sucesiones. De esta forma, en relación a las donaciones, este precepto queda abierto a la configuración que en cada Estado se dé al gravamen de las mismas. En nuestro Sistema tributario nos encontramos con el “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. A este Impuesto, por lo que respecta a las sucesiones *mortis causa* está claro que va a resultar de aplicación lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13; la simple literalidad de los términos lo deja claro. El problema es determinar si el contenido de ese párrafo se va a aplicar también al gravamen de las donaciones, esto es, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por lo que respecta a las donaciones.

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta a éste como un Impuesto directo. Directos son los impuestos que recaen sobre índices directos de capacidad económica, esto

es, sobre la renta o el patrimonio. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito. El recibir una donación supone el obtener a título gratuito un incremento patrimonial. Los incrementos de patrimonio, hoy denominados ganancias patrimoniales, son incluidos en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un componente de la renta del sujeto pasivo, sólo que si se obtienen a título gratuito no van a quedar sujetos a tal Impuesto, sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, este Impuesto sería un impuesto sobre la renta. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al gravar una donación estará actuando como un impuesto sobre la renta que grava un incremento de patrimonio obtenido a título lucrativo. Por ello el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que por lo que respecta a las sucesiones encuentra un encuadre literal en el artículo 13, párrafo primero, del Protocolo a través de la referencia a “impuesto sobre sucesiones”, en relación al gravamen de las donaciones va a encontrar también encuadre en el mismo a través de la referencia de tal precepto a los impuestos sobre la renta. Por tanto, también sería de aplicación lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo al gravamen de las donaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. Sin embargo, a tal gravamen de las donaciones no va a ser de aplicación lo dispuesto en el párrafo segundo del mismo artículo 13, dado que ahí ya se habla sólo de “impuesto sobre sucesiones” y no de impuesto sobre la renta.

La obtención de incrementos patrimoniales a título gratuito se gravará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si el adquirente es una persona física y en el Impuesto sobre Sociedades si el adquirente es una persona jurídica residente, gravándose dentro de las rentas globales de ésta en este último Impuesto. Si el adquirente es una entidad no residente se gravaría en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indica que este Impuesto es de “naturaleza directa” y que “grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas”. Se califica a este Impuesto de directo, afrontando así las posibles dudas que pudiesen haber surgido en relación a la antigua regulación de la tributación de las donaciones, las cuales llegaron a gravarse antiguamente en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Sabemos que impuestos directos son los que gravan la renta y el patrimonio. Si el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, podría también pensarse que se trata de un impuesto que grava el patrimonio, pero se trataría de un gravamen del patrimonio en su versión dinámica. Pero si nos planteamos el gravamen de la obtención de los incrementos patrimoniales a título lucrativo como un gravamen de una obtención de renta a título lucrativo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones gravaría un determinado tipo de renta, sólo estructurable a partir de un amplio concepto de renta-ingreso, que no se cuestione la causa de este último.

Podría cuestionarse, en la línea de lo que hemos apuntado *supra*, si nos encontramos ante un impuesto directo o indirecto. Y así, entre una donación sometida a este Impuesto y una transmisión a título oneroso sometida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales –impuesto indirecto, en cuanto que grava el tráfico de bienes– existiría, en principio, solamente una diferencia de causa –onerosa o gratuita–, existiendo en ambos casos una transmisión entre distintos sujetos de un elemento patrimonial. Sin embargo, un análisis de la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos pone de manifiesto, como seguidamente podremos apreciar, que nos encontramos ante un impuesto directo. Pero un impuesto que puede despertar dudas sobre si es directo por gravar la renta o por gravar el patrimonio.

Se trataría de analizar si estamos ante un impuesto sobre la renta o ante un impuesto sobre el patrimonio. A este respecto, señala AGULLÓ AGÜERO que “el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones sólo grava patrimonio desde el punto de vista fiscal, y no renta, a pesar de la definición de su objeto como «incremento patrimonial»”. Explica esta autora que “la razón es sencilla: la enorme disparidad de trato fiscal entre estos incrementos de patrimonio y los gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se justifica por su carácter lucrativo, pues este último también grava incrementos de patrimonio lucrativos y lo hace de forma muy diversa. El motivo ha de ser otro. Y, en mi opinión, no cabe más explicación que la de entender que en este caso se gravan

rentas y en el primero patrimonio. Esto es, que se gravan riquezas diferentes. Desde el punto de vista fiscal el patrimonio es renta acumulada; es lógico, pues, que se grave de forma diversa”. Aclara que “el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones no ha pasado a ser un impuesto sobre la renta, y así lo demuestra, de otro lado, la permanencia de su hecho imponible como adquisición de elementos patrimoniales, bienes o derechos. En consecuencia, para que un incremento de patrimonio a título lucrativo pueda ser gravado por este impuesto es preciso descartar previamente su calificación como renta, independientemente de que sea gravada o no en el Impuesto sobre la Renta”. Por todo ello, concluye AGULLÓ AGÜERO que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “aparece netamente configurado como un impuesto sobre el patrimonio, que grava elementos patrimoniales, bienes o derechos en tanto en cuanto son objeto de adquisición por parte de una persona física a través de los actos o negocios jurídicos contemplados en la Ley y siempre que produzcan un enriquecimiento a título lucrativo. Estos bienes y derechos, valorados en los términos que la Ley establece, dan lugar a la base imponible del impuesto”<sup>31</sup>.

Frente a ello, no falta quien se pronuncia señalando que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “se configura ahora claramente como directo porque recae, no sobre la circulación de los bienes, sino sobre la renta, entendiendo por tal a los incrementos patrimoniales gratuitos”<sup>32</sup>.

De otro lado, en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el legislador deja ver su inclinación por considerar que en este Impuesto estamos ante un gravamen de renta. En la misma se señala que “el Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las Sucesiones, resulta, asimismo, en la configuración de la Ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente”. Y, de otro lado, en la citada Exposición de Motivos, no debe ser descuidada la referencia que se contiene a que “en orden a la delimitación del tributo se destaca que el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por sociedades y entidades jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades, quedando de esta forma coordinado el tributo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que determinadas adquisiciones, en lugar de tributar por este Impuesto, lo hacen por el de Sucesiones y Donaciones, cuyo carácter especial con respecto al general queda así resaltado”.

El concepto de renta del que parte nuestro Derecho incluye dentro de la misma las ganancias patrimoniales del sujeto pasivo. Ahora bien, dependiendo de su causa, unas veces éstas se someten al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dentro de los casos en que es una persona física quien las obtiene.

Por otra parte, los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas jurídicas se gravan en el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto que grava la renta de las personas jurídicas gravantes. Así pues, si nos fijamos en el gravamen de los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de donaciones, en el Impuesto que grava la renta de las personas jurídicas, el Impuesto sobre Sociedades, podemos apreciar una coincidencia de objeto de gravamen y de aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible entre este Impuesto y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de un lado, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de otro; ello sin perjuicio de las diferencias que se dan con respecto al elemento subjetivo del hecho imponible y al sujeto pasivo entre los citados impuestos.

Establece el artículo 3. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que los incrementos de patrimonio que se gravan en el mismo “obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades”. Así pues, un incremento de patrimonio si es obtenido por personas jurídicas se gravará en el Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que se obtenga gratuita u onerosamente; sin embargo, un incremento de patrimo-

<sup>31</sup> “Base imponible y valoración de bienes”, en *Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, 1988, págs. 79 a 82.

<sup>32</sup> BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Comares, Granada, 1992, pág. 66.



nio obtenido por personas físicas, dependiendo de la forma en que se obtenga, quedará sometido al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello pone de manifiesto la aproximación de los incrementos patrimoniales gravados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al concepto de renta que quiere forjar el legislador.

Todo resulta más evidente si nos fijamos en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, donde tributarían las ganancias patrimoniales obtenidas por entidades no residentes en territorio español, incluso si se han obtenido a título gratuito.

De esta forma, una ganancia patrimonial obtenida a título gratuito tributaría: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es obtenida por una persona física, ya sea residente (tributaría por obligación personal) o no residente (tributaría por obligación real); en el Impuesto sobre Sociedades si es obtenida por una persona jurídica residente; y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes si es obtenida por una entidad no residente.

Nosotros, dado que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava incrementos patrimoniales, que consideramos renta, aunque sean ganancias obtenidas a título gratuito, entendemos este Impuesto como un impuesto que grava rentas. Pero, de todas formas, ya se considere como un impuesto sobre la renta o como un impuesto sobre el patrimonio, en relación a la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a estas últimas, lo que sí está claro es que el párrafo primero del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea se aplica tanto a los impuestos sobre la renta como a los impuestos sobre el patrimonio, por lo que no queda ninguna posible duda de que también va a resultar de aplicación al gravamen de las donaciones en nuestro Sistema impositivo.

## **8. OTROS IMPUESTOS DIRECTOS Y LAS INSTITUCIONES DE LA UNIÓN EUROPEA**

En el artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea se establece que “la Unión, sus activos, sus ingresos y demás bienes estarán exentos de cualesquiera impuestos directos”.

Este precepto implica que la Unión Europea va a estar exenta por ejemplo en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes.

Aunque no se trate ya específicamente de impuestos directos, podemos destacar aquí que ese mismo artículo 3 establece en su párrafo tercero que “no se concederá ninguna exoneración de impuestos, tasas y derechos que constituyan una simple remuneración de servicios de utilidad pública”.

## **9. NORMAS EN MATERIA DE CIERTOS IMPUESTOS INDIRECTOS**

En el párrafo segundo del artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, se establece que “los Gobiernos de los Estados miembros adoptarán, siempre que les sea posible, las disposiciones apropiadas para la remisión o el reembolso de los derechos indirectos y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmue-

bles cuando la Unión realice, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza. No obstante, la aplicación de dichas disposiciones no deberá tener por efecto falsear la competencia dentro de la Unión”.

Aunque se haya dejado llevar por la redacción del antiguo Protocolo, es curioso que este precepto, ya en el nuevo Protocolo, no hable también expresamente del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo éste un impuesto armonizado conforme a directivas comunitarias, aunque tampoco es imprescindible que se hable expresamente del mismo, pues obviamente puede quedar incluido en el contenido de esa norma. De todos modos, no sería sólo a ese impuesto indirecto al que podría afectar este precepto.

## **10. NORMAS EN MATERIA ADUANERA**

El artículo 4 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea establece en su párrafo primero que “la Unión estará exenta de cualesquiera derechos de aduana, prohibiciones y restricciones a la importación y exportación respecto de los objetos destinados a su uso oficial; los objetos así importados no podrán ser cedidos a título oneroso o gratuito en el territorio del país donde hayan sido importados, a menos que dicha cesión se realice en las condiciones que determine el Gobierno de tal país”.

En el párrafo segundo de ese mismo artículo se dispone que “la Unión estará igualmente exenta de cualesquiera derechos de aduana, prohibiciones y restricciones a la importación y exportación respecto de sus publicaciones”.

De todos modos, en materia aduanera, siendo los derechos de aduana un recurso propio de la Unión Europea, regulado principalmente por reglamentos comunitarios, aunque recaudado por las autoridades estatales, lo expuesto parece más bien esencialmente una imposición de la Unión Europea a sus propias instituciones, en cuanto limitación del Derecho originario al Derecho derivado de aquélla, al mismo tiempo que se condiciona la actuación de los Estados miembros al respecto.

## **11. LA FALTA DE ATENCIÓN POR LOS ESTADOS MIEMBROS AL MANDATO DEL DERECHO ORIGINARIO DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE RÉGIMEN FISCAL DE SUS FUNCIONARIOS Y OTROS AGENTES**

Las Administraciones tributarias estatales aún se resisten en ocasiones a reconocer en toda su amplitud las consecuencias del régimen fiscal especial de los funcionarios de la Unión Europea, realizando interpretaciones restrictivas que deben ser desmontadas posteriormente por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como lo demuestra la Sentencia de éste de 13 de noviembre de 2003<sup>33</sup>. Y ello a pesar de tratarse de un régimen fiscal que debería estar ya asimilado por las Administraciones nacionales, dado que data de fecha nada reciente.

Si nos fijamos en esa Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de noviembre de 2003, de la misma se puede deducir que el parecer del referido Tribunal sobre la interpretación del artículo 14 del antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las

---

<sup>33</sup> Asunto C-209/01.

Comunidades Europeas (art. 13 del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, en similar sentido) es que de este precepto no se deriva sólo la determinación de la residencia a efectos fiscales y, en función de la misma, la sujeción por las rentas mundiales en el Estado de origen del funcionario, sino que a ello hay que añadir también que en éste se podrá deducir con independencia del Estado en el que se hayan satisfecho los gastos que generan el derecho a la deducción. Además, en esta Sentencia el Tribunal de Justicia pone en relación el artículo 14 del citado antiguo Protocolo con el Tratado CE. En concreto, en el fallo de esta Sentencia el Tribunal declara que “el artículo 48 del Tratado CE (actualmente art. 39 CE, tras su modificación), en relación con el artículo 14 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas, se opone a que unos funcionarios de las Comunidades Europeas originarios de Alemania, que residen en Luxemburgo, donde desarrollan sus actividades como funcionarios, y que incurrieron en gastos derivados de la contratación de una empleada de hogar en este último Estado miembro no puedan deducir dicho gasto de sus ingresos imponibles en Alemania, debido a que las cotizaciones al régimen legal del seguro de pensiones por dicha empleada no fueron abonadas al régimen alemán, sino al régimen luxemburgués”.

Pues bien, sería deseable que la aparición, cuando entre en vigor el Tratado de Lisboa, del nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea sirviese para que las autoridades fiscales y los legisladores de los Estados miembros de ésta asuman en toda su amplitud las consecuencias fiscales del régimen que se impone desde el mismo, aunque se considerase excesivamente beneficioso en algunos casos para ciertos funcionarios. Es un mandato de Derecho originario de la Unión Europea y así ni las instituciones de ésta ni ningún Estado miembro podrían dejar de respetarlo. Ahora bien, ante tal régimen, según se ha expuesto, para algunos otros funcionarios, como hemos podido apreciar especialmente en relación al tratamiento de la vivienda permanente de los considerados a efectos fiscales como no residentes, la aplicación de un Sistema impositivo como el nuestro puede traer consigo, como consecuencia de regirse por el mandato literal del Protocolo, consecuencias desfavorables que podrían rozar la quiebra de los principios de capacidad económica e igualdad del apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, por lo que sería deseable que se hiciesen ciertas reformas normativas que mejorasen tal situación. No habría ningún inconveniente para que, intentando evitar problemas como el descrito, cada Estado miembro unilateralmente mejore el tratamiento que para tales funcionarios derive de la aplicación literal del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea en su Sistema impositivo y creemos que esto es lo que debería hacer el legislador tributario español, en función de lo expuesto.

## **12. PROPUESTA DE ACTUACIÓN NORMATIVA EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO**

Hemos visto cómo a veces se ha querido asimilar el régimen fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea al régimen fiscal del personal diplomático y consular. Pero las bases normativas del régimen de aquéllos y del régimen de éstos son bien distintas.

Además es distinta también la mecánica del régimen de unos y otros en relación a nuestro Ordenamiento tributario. Por ejemplo, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en sus artículos 8 y 10 pone de manifiesto cómo en ciertos supuestos se puede ser sujeto pasivo de este Impuesto sin tener residencia habitual en territorio español. Existen sujetos pasivos que tienen tal condición por tener su residencia en España y otros a los cuales se les atribuye tal condición aun reconociendo expresamente que tienen su residencia habitual en territorio extranjero. Piénsese, por ejemplo, en el personal diplomático de nacionalidad española destinado en el extranjero.

Pero en el supuesto de los funcionarios de la Unión Europea, que tuviesen su residencia habitual en España en el momento de entrar al servicio de aquélla, seguirán considerándose residentes a efectos fiscales en nuestro país, aunque como consecuencia de su puesto sean destinados al



extranjero. Aquí se les considerará residentes y, en función de ello, sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Son residentes aquí, pero su vivienda habitual la tendrán en el extranjero. En función de la jurisprudencia que recogemos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entendemos que no cabría la limitación de ninguna deducción por el hecho de que la inversión o el gasto se realice por estos sujetos en el extranjero y, así, en relación a tal vivienda, podrían practicar la deducción por vivienda habitual en el citado Impuesto en España, si tributa por el mismo por otras rentas distintas de su sueldo (rentas mundiales). Calificándose así su vivienda permanente adquirida en el extranjero, ya no se daría en relación a la misma imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se le habría debido aplicar a tal vivienda la exención expuesta en el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque ya en vías de su anunciada desaparición en nuestro Sistema fiscal.

Todo esto, en el caso del funcionario de la Unión Europea con residencia a efectos fiscales en España, pone de manifiesto un régimen fiscal bastante beneficioso para el mismo. Piénsese en que tributando por la que será normalmente su principal fuente de renta, su sueldo, a la propia Unión Europea y teniendo en la base del Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de ésta reducciones en función de las circunstancias personales y familiares que le aseguren un mínimo vital, al mismo tiempo, si tributa por otras rentas (mundiales) en España, también podrá aplicar en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el mínimo personal y familiar previsto en la Ley reguladora de éste. De este modo, se beneficiarían en cierta forma de un doble beneficio fiscal en dos impuestos distintos, uno de titularidad de la Unión Europea y otro de titularidad estatal.

Pero como hemos expuesto, a ciertos efectos se plantean situaciones fiscales no tan beneficiosas en algunos puntos en nuestro Ordenamiento tributario en relación al caso inverso: funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que tuviesen su residencia en otro Estado en el momento de entrar al servicio de la Unión Europea y que posteriormente son destinados a nuestro Estado. Estos sujetos a efectos fiscales tendrían la consideración de no residentes en relación a nuestro Ordenamiento tributario. Por ello, de obtener en España alguna renta distinta del sueldo que reciben de la Unión Europea, deberían tributar por la misma en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Y si son titulares de algún bien o derecho en territorio español habrían debido tributar por el mismo en el Impuesto sobre el Patrimonio por el régimen de obligación real, Impuesto, no obstante, como hemos apuntado, pendiente de su anunciada derogación.

Pues bien, el problema se daría especialmente en caso de que tales funcionarios, que a efectos fiscales no se consideren residentes en España, adquieran aquí una vivienda para utilizarla como vivienda permanente. En relación a tales supuestos, debería introducirse un nuevo precepto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en el que se excluya tal vivienda de la tributación por imputación de rentas inmobiliarias aunque el sujeto no se considere fiscalmente que tiene su residencia habitual a efectos fiscales en España. Tratándose de su vivienda permanente y aunque su residencia a efectos fiscales no se encuentre en el Estado en que esté situada aquélla, entendemos que legalmente se debería reconocer expresamente a la misma la no tributación prevista para la vivienda habitual por el concepto de imputación de rentas inmobiliarias. Lo que no tendría sentido es aplicarle la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues tales sujetos no tributarían por este Impuesto en España y lo lógico es que tal deducción se les aplique en el Impuesto que grave su renta (mundial) en el Estado en que se consideren residentes a efectos fiscales.

De esta manera, aunque las viviendas situadas en España de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, no siendo viviendas habituales por residir tales sujetos en el extranjero, deban tributar en principio por imputación de rentas inmobiliarias<sup>34</sup>, se debería tomar en consideración expresamente la realidad material de las citadas viviendas permanentes situadas en nuestros país pertenecientes a funcionarios de la Unión Europea destinados en España, pero no resi-

<sup>34</sup> Salvo en algunos casos, como por ejemplo los apuntados de no residentes que alquilan una vivienda de su propiedad situada en España, en cuyo caso no tributarán ya en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por imputación de rentas inmobiliarias en relación a tal vivienda con respecto al período en que haya estado alquilada, sino que tributarán en este Impuesto por los rendimientos derivados del arrendamiento de la misma.

dentes a efectos fiscales en nuestro territorio. En el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en relación a tales viviendas, se debería declarar expresamente la exclusión del cómputo de una imputación de rentas inmobiliarias por las mismas con respecto a tales sujetos.

Y con independencia de las vicisitudes que pueda sufrir el Tratado de Lisboa para su entrada o no en vigor y del tiempo que tardase en hacerse efectiva la misma, especialmente en atención al problema planteado en Irlanda con el referéndum de resultado negativo en relación a dicho Tratado, esta modificación que proponemos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sería igualmente conveniente incluso antes de tal entrada en vigor o al margen de la misma, pues representaría una medida que vendría a resolver un problema que se daría –ante el actual contenido del mencionado Texto Refundido– tanto bajo el texto del referido nuevo Protocolo, como bajo la vigencia del antiguo.



**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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> 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 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 Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> 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 Incidencias de las NIIF 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 Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* 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.<sup>a</sup> 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.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.  
*Autora:* Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.  
*Autora:* Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.  
*Autor:* Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.  
*Autores:* Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.  
*Autora:* Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

## 2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.  
*Autor:* Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.  
*Autores:* Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.  
*Autora:* Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.  
*Autor:* Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.  
*Autores:* Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.  
*Autor:* Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.  
*Autor:* José Manuel Almodí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?  
*Autores:* Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.  
*Autor:* J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.  
*Autora:* Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).  
*Autor:* J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.  
*Autor:* Rafael Candell Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.  
*Autor:* Rafael Candell Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.  
*Autor:* Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.  
*Autora:* Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.  
*Autora:* Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.