

DOCUMENTOS

**LA COORDINACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA
EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN A ESCALA
COMUNITARIA: SITUACIÓN ACTUAL
Y PERSPECTIVAS DE FUTURO**

Autor: *Francisco J. Magraner Moreno*
Universidad de Valencia

DOC. N.º 26/09



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

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

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
 2. LOS INTENTOS POR COORDINAR LOS CDI A ESCALA COMUNITARIA
 3. LA MÁS RECIENTE ACTIVIDAD DE LA COMISIÓN EUROPEA EN LA COORDINACIÓN DE LOS CDI
 - 3.1. Las relaciones entre el Derecho Comunitario y los CDI
 - 3.1.1 Adecuación al Derecho comunitario primario de los CDI firmados por los Estados miembros con terceros países
 - 3.2. La relación existente entre los CDI y la jurisprudencia del TJCE
 4. SOLUCIONES PROPUESTAS POR LA COMISIÓN EUROPEA
 - 4.1. La presentación de una “directiva” al consejo con el fin de asegurar el funcionamiento adecuado del mercado común y de alcanzar un objetivo comunitario
 - 4.2. Aprobación de un tratado multilateral
 - 4.3. La confección de un “modelo de convenio de la Unión Europea” para ser usado como una especie de tratado multilateral
 - 4.4. Formulación de “recomendaciones” o “dictámenes” a los Estados miembros
 - 4.5. Introducción de “modificaciones puntuales en las normativas domésticas”
 - 4.6. La “cláusula de nación más favorecida”
 5. A MODO DE CONCLUSIÓN
- BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

El empeño por coordinar/armonizar¹ determinados aspectos de los sistemas tributarios de los Estados miembros ha estado latente desde el mismo momento en que se crearon las Comunidades Europeas en 1957².

En particular, los impuestos directos aplicables en cada uno de sus Estados miembros han sido objeto de una especial atención por parte de la totalidad de las instituciones que componen la hoy en día denominada Unión Europea (Parlamento Europeo, Consejo, Comisión Europea, Tribunal, etc.). Interés, compartido por los Estados miembros (algunos en mayor grado que otros), las empresas y los particulares, cuya razón de ser tiene su esencia en el convencimiento de que la coordinación/armonización de estos impuestos –si no es *una conditio sine qua non*– si, al menos posee una gran importancia para la prosecución de un verdadero mercado interior comunitario³.

Sin embargo, a diferencia de lo ocurrido con la imposición indirecta, las labores de coordinación/armonización de los impuestos sobre la renta han sido más dificultosas ya que, como ha recordado reiteradamente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), atendiendo a lo previsto en el Derecho comunitario primario, la competencia para la regulación de la fiscalidad directa le corresponde a los Estados miembros⁴. A pesar de ello, el propio Tribunal de Luxemburgo ha matizado que dicha competencia no es ilimitada, puesto que los Estados miembros deben ejercerla, en todo caso, respetando lo dispuesto en el contenido propio del acervo comunitario⁵.

Tengamos en cuenta que el propio Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de 1957 (llamado también Tratado de Roma, en adelante TCE), en su artículo 67 (en su redacción original) dispuso que los Estados miembros suprimirían *progresivamente entre sí, durante el período transitorio y en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado común, las restricciones a los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros,*

¹ En general, se puede constatar que las actividades de armonización y las de coordinación son complementarias, pero no sinónimas. La coordinación es un instrumento de coherencia de las políticas fiscales nacionales, mientras que la armonización constituye un instrumento subsidiario de aproximación específica de las legislaciones nacionales (Cfr. Dibout, Patrick: «L'Europe et la fiscalité directe», *Petites Affiches* 153, 23 diciembre 1998, p. 111). El objetivo de la coordinación es una puesta en común deliberada y limitada de la soberanía fiscal para adoptar una decisión colectiva (Vid. Gabriel Montagnier, «Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995 – février 1997)», *Revue trimestrielle de droit européen* n.º 33, abril-junio 1997, p. 368). Mario Monti, comisario europeo del mercado único y la fiscalidad en 1998, precisó que había entre armonización y coordinación una diferencia de método: «La coordinación implica un objetivo menos ambicioso que la consecución de la uniformidad de los sistemas o tipos. No hay que conseguir una Directiva, instrumento jurídico vinculante, sino una coordinación de las quince soberanías fiscales» (Cfr. J. Quatremer, «Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale, entretien avec Mario Monti», *Petites Affiches* 153, 23 diciembre 1998, p. 4).

² Las CCEE se formaron por la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), constituida el 18 de abril de 1951, así como por la Comunidad Económica Europea (CEE) (hoy ya Comunidad Europea, CE) y por la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA), constituidas el 25 de marzo de 1957.

³ Recordemos que el artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante, TCE) de 1957 ya había previsto lo siguiente: *La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros.*

⁴ Téngase en cuenta que el artículo 5 del TCE expresamente dispone que *La Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye el presente Tratado y de los objetivos que éste le asigna. En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado.*

⁵ Vid., entre otras, Sentencias del TJCE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02; y de 6 de marzo de 2007, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03.



así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o residencia de las partes o del lugar de colocación de los capitales.

En consecuencia, la consecución del *mercado único* proclamada en el TCE –la cual implicaba, asimismo, la libre circulación de personas, mercancías, capitales y servicios, mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores–, así como la defensa a ultranza de la libre competencia y, ulteriormente, la realización de una Unidad Económica y Monetaria, han justificado, en última instancia, la intervención de la propia Unión Europea en la ordenación jurídica de la imposición directa.

En este sentido, la Comisión Europea (en adelante, la Comisión) es consciente de que la labor armonizadora/coordinadora es necesaria pero difícil de acometer; ello justifica que haya preferido ir avanzando en este asunto *firmemente* aunque con pasos lentos.

En lo que a nosotros interesa en este momento, debemos indicar que, dentro de esa faceta de armonización/coordinación de la imposición directa, han ocupado un lugar privilegiado los esfuerzos por lograr la supresión de la *doble imposición* dentro de la Comunidad. A tal efecto, no debe olvidarse que el TCE dedica dos de sus preceptos a este propósito⁶.

De una parte, el artículo 94 TCE (anterior artículo 100), que establece que: *El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.*

Las directivas se convertían, así, en el medio principal que la Comunidad tenía a su disposición para realizar su política de armonización⁷. Sin embargo, las condiciones establecidas en este precepto imponían demasiados obstáculos en orden a la adopción de directivas en materia de fiscalidad societaria ya que: *primero*, las normas a armonizar de los Estados miembros debían incidir en el mercado común; *segundo*, la medida armonizadora debía ser necesaria (incidencia directa y principio de subsidiaridad); *tercero*, solo se podía utilizar una medida en forma de directiva; y, *por último*, la medida debía adoptarse por unanimidad, por lo que se atribuía un derecho de veto a cada Estado miembro.

Precisamente, el requisito de la unanimidad es el que bloqueó en mayor medida la aproximación de las legislaciones nacionales en materia fiscal. A este propósito, recuérdese que el artículo 95 (antiguo artículo 100), introducido en 1986 en el TCE por el Acta Única, prevé la posibilidad de aproximación legislativa por mayoría cualificada, pero no en materia fiscal. La inclusión de la fiscalidad dentro de las materias que podían ser coordinadas por mayoría cualificada no encontró consenso suficiente en Europa a pesar de que el comisario Monti había propuesto conservar la unanimidad para las “decisiones cruciales”, dejando el voto por mayoría cualificada para las decisiones menos estratégicas⁸.

De otro lado se encuentra el artículo 293 TCE (anterior artículo 220) que establece lo siguiente: *Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales:... –la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.*

De una primera lectura de este precepto podría desprenderse que la Comisión no es competente para establecer medidas para suprimir la doble imposición en el seno de la Comunidad,

⁶ *Vid.*, al respecto, Calderón Carrero, J.M.: “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIS? (Parte I)”, *Crónica Tributaria* n.º 102, 2002, pp. 19 y ss.

⁷ Recuérdese que las Directivas son actos normativos de Derecho derivado (tercera fuente por orden de importancia del Derecho comunitario, después de los Tratados –Derecho primario– y de los acuerdos internacionales). Así, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 249 TCE, las directivas tienen como destinatarios a los Estados miembros, constituyendo su objetivo principal el acercamiento de las legislaciones de aquéllos. De este modo, las directivas son vinculantes para los Estados miembros en lo que se refiere a los resultados que deben alcanzarse, dejando a su elección los medios para conseguir tales objetivos comunitarios dentro de su ordenamiento jurídico propio. A mayor abundamiento, cabe señalar que si los Estados miembros no incorporan una directiva a su legislación nacional o si lo hacen de manera incompleta o extemporánea, es posible invocar su aplicación ante los Tribunales nacionales, en aplicación del denominado “efecto directo”.

⁸ *Cfr.* Montagnier, G.: «Harmonisation fiscale communautaire, mars 1997- mars 1999», *Revue trim. de droit européen*, oct-déc. 1999, n.º 4, p. 742.

quedando esta materia exclusivamente en manos de los Estados miembros⁹. Sin embargo, muy lejos de esta interpretación, es opinión doctrinal unánime la que considera que el artículo 94 (antiguo artículo 100) del TCE, que prevé que la Comisión Europea deberá tomar iniciativas cada vez que un obstáculo impida el buen funcionamiento del mercado único, se debe aplicar independientemente de lo establecido en el artículo 293 TCE (anterior artículo 220)¹⁰. En otras palabras, si una doble imposición constituye un obstáculo al buen funcionamiento del mercado único, se aplicará el artículo 94, a pesar del mandato contenido en el artículo 293 TCE.

De otro lado, el Tribunal de Luxemburgo ha constatado reiteradamente que el mandato contenido en el artículo 293 TCE exige que los Estados miembros entablen, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí a fin de asegurar en favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. No obstante, este Tribunal ha puntualizado que, abstracción hecha del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, no se ha adoptado ninguna medida de unificación ni de armonización a escala comunitaria encaminada a suprimir la doble imposición, ni los Estados miembros han firmado, en virtud del artículo 293 CE, ningún convenio multilateral para ello¹¹.

2 LOS INTENTOS POR COORDINAR LOS CDI A ESCALA COMUNITARIA

En 1992, con la idea de eliminar la doble imposición de los flujos transfronterizos de renta, el Comité Ruding instaba a los Estados miembros no sólo a “concluir convenios bilaterales relativos al impuesto sobre la renta cuando no existan entre ellos sino también a completar aquellos cuyo alcance fuera limitado (fase I)”¹².

⁹ Es concluyente el Tribunal de Luxemburgo cuando afirma que el Derecho Comunitario no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición. De este modo, en el estado actual del Derecho Comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respecto del Derecho Comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar sus sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad Tributaria (Sentencia del TJCE de 12 de febrero de 2009, *Block*, asunto C-67/08). Del contenido de esta Sentencia se desprenden con nitidez tres conclusiones (sistematizadas por Juan López Rodríguez en su conferencia “Derecho comunitario y Convenios de Doble Imposición”, impartida en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario “El Impuesto sobre Sociedades en una Economía Globalizada: el tránsito hacia su armonización europea”, celebrado en Valencia los días 20 y 21 de mayo de 2009), son las que siguen: *en primer lugar*, que los Estados miembros son libres para fijar los criterios de imposición; *en segundo lugar*, que no existe obligación exigible particularmente a cada Estado miembro de eliminar la doble imposición; y, *por último*, que no existe un derecho individual a reclamar contra una situación de doble imposición.

¹⁰ *Vid.*, por todos, Burgio M.: “L’Union européenne et la fiscalité directe des entreprises”, *Revue des affaires européennes*, LGDJ n.º 2, 1995, p. 20. Acertadamente, López Rodríguez nos indica que la remisión que hace el artículo 293 TCE a los Estados miembros no implica que el ámbito de la doble imposición quede inmune a la aplicación del resto de principios del TCE. De esta manera, no puede concluirse que la cuestión de la doble imposición quede resuelta solamente por la celebración de convenios entre los Estados miembros (*Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades, Documento número 1/2001*, Instituto de Estudios Fiscales).

¹¹ Sentencias de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, asunto C-336/96, apartado 23; de 5 de julio de 2005, *caso D.*, asunto C-376/03, apartado 50; y de 7 de septiembre de 2006, *caso N.*, asunto C-470/04, apartado 43.

¹² *Vid.* “Informe del Comité Ruding: conclusiones y recomendaciones del Comité de Expertos Independientes sobre la imposición de sociedades”, *Hacienda Pública Española 2/1992*, p. 236 (en adelante nos referiremos a esta publicación solamente como *Informe Ruding*). El *Informe Ruding*, sin embargo, no fue pionero en el planteamiento de esta propuesta. Así, ya en 1962, el Comité Fiscal y Financiero presidido por el profesor Neumark, tras estudiar el problema de la doble imposición en el mercado común, propuso la implantación de un impuesto armonizado sobre sociedades y un convenio multilateral de doble imposición. Este informe fue publicado en España como el “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE (Informe Neumark)” en *Documentación Económica*, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, 53, 1965 (en adelante, citaremos esta publicación solamente con la referencia *Informe Neumark*). Originalmente, este informe se publicó por el propio Fritz Neumark como *Rapport du Comité fiscal et financier*, EC Commission, Bruxelles, 1962. Ante tal propuesta, la Comisión elaboró en 1968 un proyecto de convenio multilateral inspirado en el Modelo de la OCDE de 1963. No obstante, este proyecto fue retirado ante las importantes diferencias legales que existían entre los sistemas fiscales de la época. *A fortiori*, en 1998 –como hemos tenido la oportunidad de señalar anteriormente–, el TJCE nos recordaba que, salvo el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas, no se ha adoptado medida alguna de unificación ni de armonización a nivel comunitario encaminada a suprimir la doble imposición y que los estados miembros no han firmado, al amparo del artículo 293 TCE, ningún convenio multilateral para ello (Sentencia de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, asunto C-336/96). En definitiva, al no existir otras medidas comunitarias ni convenios que impliquen a todos los Estados miembros, éstos han celebrado numerosos convenios bilaterales entre sí.



Asimismo, el citado Comité puso de manifiesto las deficiencias existentes en los convenios celebrados entre los Estados miembros y terceros países. En este sentido, en palabras del Comité, mientras las relaciones multilaterales entre Estados miembros en lo que se refería a las retenciones en la fuente iban estando crecientemente armonizadas gracias a directivas comunitarias¹³, no se había producido armonización alguna en el caso de las relaciones de los Estados miembros con países terceros. Como consecuencia de ello, los Estados miembros continuaban suscribiendo con terceros países convenios bilaterales que contenían disposiciones (como el artículo 16 del Convenio Marco de EEUU de 1981) que excluían de la protección del convenio a los pagos de dividendos, intereses y cánones transfronterizos en caso de *treaty shopping*¹⁴. Así pues, el Comité consideraba que existía la necesidad de coordinar a escala comunitaria las políticas de los Estados miembros con el fin de aproximar las disposiciones de sus convenios fiscales en aquellas áreas cubiertas por la legislación comunitaria (como sucedía en el caso de las retenciones en la fuente de dividendos, intereses y cánones, por ejemplo) y de evitar conflictos con las disposiciones de los convenios¹⁵.

En consecuencia, el Comité Ruding recomendaba que la Comisión emprendiese con los Estados miembros una actuación concertada dirigida a definir una postura común en lo referente a la política de convenios de doble imposición (en adelante, CDI) con respecto a los Estados miembros entre sí e, igualmente, respecto de terceros países¹⁶.

Así, a la vista de las recomendaciones realizadas por el Comité Ruding, la Comisión manifestó su intención de invitar a los Estados miembros para que, de un lado, completasen la red de CDI existentes dentro de la Comunidad, ampliando al máximo su campo de actuación; y, de otro lado, para que establecieran una política común en materia de CDI con terceros países. No obstante, la Comisión consideró que estas acciones deberían reducirse a aquellos campos que presentasen un interés superior para la Comunidad, pudiendo posteriormente, en su caso, adoptarse la oportuna normativa comunitaria en la materia¹⁷.

De esta manera, la Comisión se comprometía a velar para que los convenios suscritos por unos Estados miembros con otros o con terceros países respetasen estrictamente las normas de no discriminación del TCE y el acervo comunitario resultante de las directivas fiscales adoptadas en 1990¹⁸. La Comisión era partidaria de toda acción de concertación en dicho campo, iniciando intercambios de opinión sobre estos temas con las administraciones tributarias de los Estados miembros, en el marco de reuniones informales. Igualmente, la Comisión abogaba por adoptar nuevas iniciativas para coordinar con el plan comunitario una serie de cuestiones relativas a los convenios fiscales bilaterales en el sentido de las propuestas del Comité de reflexión¹⁹.

¹³ Nos referimos, lógicamente, a las Directivas 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (*DO L 225 de 20 de agosto de 1990, pp. 1 y ss.*), y 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes (*DO L 225 de 20 de agosto de 1990, pp. 6 a 9*).

¹⁴ Generalmente, la expresión *Treaty shopping* se utiliza para referirse al caso de una persona que tiene establecida su residencia fiscal en un Estado (*Estado de residencia*) que obtiene rentas en otro Estado (*Estado de la fuente*) y que para su efectiva tributación se beneficia de un convenio de doble imposición suscrito entre el *Estado de residencia* y otro Estado (al que podemos denominar *Estado tercero*). Desde hace ya bastante tiempo, los Estados han intentado solventar esta cuestión incluyendo en sus convenios normas anti-abuso (limitación de beneficios, beneficiario efectivo, etc.). *Vid.*, a este respecto, entre otros, Vega Borrego, F.: *Las medidas contra el Treaty Shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, y *El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición*, Documento número 8/2005 del Instituto de Estudios Fiscales; Rosembuj, T.: "Treaty Shopping. El abuso de tratado", *Revista de la Economía Social y de la Empresa n.º 29*, 1998, pp. 68 y ss.

¹⁵ *Vid.* "Informe Ruding...", *op. cit.*, p. 236.

¹⁶ Para el Comité Ruding era importante que la Comisión pusiera en práctica estas recomendaciones en la fase I (a finales de 1994). Por último, el Comité manifestó su satisfacción por la tarea que la OCDE había iniciado en el sentido de revisar el convenio modelo del impuesto sobre la renta de 1977. Asimismo, el Comité consideró muy acertado que la Comisión Europea hubiera asumido la defensa de los intereses de la Comunidad a este respecto (*Vid.* "Informe Ruding...", *op. cit.*, p. 236).

¹⁷ *Vid.* Comunicación de la Comisión de 25 de junio de 1992 "al Consejo y al Parlamento Europeo a raíz de las conclusiones del Comité de reflexión presidido por el Sr. Ruding y relativa a las orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas con vista al desarrollo del Mercado interior", SEC (1992) 1118 final, publicada en *Hacienda Pública Española 2*, 1992, p. 252.

¹⁸ Recordemos que el mal llamado *paquete de tres directivas* estaba en realidad formado por dos Directivas y un Convenio, a saber: por la Directiva 90/435/CEE del Consejo; por la Directiva 90/434/CEE y por el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE).

¹⁹ *Vid.* Comunicación de la Comisión de 27 de junio de 1992, *op. cit.*, SEC (1992) 1118 final, *Hacienda Pública Española 2*, 1992, p. 253.

Años más tarde, tras hacerse público en 2001 el informe elaborado por los servicios de la Comisión titulado “Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”²⁰, la Comisión manifestó, en una Comunicación fechada también en el mismo año 2001, que deberían mejorarse los convenios fiscales vigentes entre los Estados miembros a fin de respetar los principios del mercado interior contenidos en el TCE, siendo necesaria una mayor coordinación de la política de convenios en relación con terceros países. Asimismo, –precisaba la Comisión– era más que nunca necesario que tuviesen lugar arbitrajes vinculantes cuando surgiesen, entre los firmantes de un convenio, conflictos en cuanto a su interpretación y aplicación que diera lugar a una posible doble imposición o a la no imposición²¹.

A tal efecto, la Comisión consideró que la mejor manera de alcanzar estos objetivos de manera coherente era elaborando a largo plazo una versión comunitaria del Convenio modelo de la OCDE y de sus comentarios (o al menos de ciertos artículos) que cumpliera los requisitos específicos de la adhesión a la Unión Europea. Se mantendría así –señalaba la Comisión– el sistema bilateral existente. Evidentemente, esto requería un trabajo técnico/preparatorio y minucioso en colaboración con los Estados miembros²².

Constátese que en el Informe de la Comisión de 2001 se habían propuesto tres medidas para resolver los problemas de doble imposición y las incompatibilidades con el derecho comunitario que no estaban resueltas correctamente en los CDI: la *primera*, y con la que se pretendería la resolución de todos los problemas de una forma más completa, sería la elaboración, según prevé el artículo 293 TCE, de un tratado multilateral entre todos los Estados miembros de la Unión Europea, cuya labor interpretativa se atribuiría a la TJCE; la *segunda*, que dejaría intacto el sistema de convenios bilaterales, sería la aprobación de un Modelo de Convenio de la Unión Europea, basado en el modelo de la OCDE, que tuviera en cuenta las especificaciones del TCE, con el fin de que fuera utilizado por los Estados miembros para la elaboración de sus convenios con terceros países; y, la *tercera*, consistiría en la concertación de determinados conceptos específicos para la Unión Europea (como la definición de la “residencia” o la “no discriminación”) con el objetivo de que, por medio de una “Recomendación” dirigida a los Estados miembros, fueran incorporados en sus CDI con otros Estados miembros y con terceros países. Los servicios de la Comisión consideraban que, independientemente de la medida que se adoptase, no existía duda alguna de que la coordinación en este aspecto era esencial. De otro lado, la alternativa a no adoptar ninguna de estas “medidas” iba a ser –como hasta ese momento ocurría y en la actualidad persiste– la de seguir dejando en manos del TJCE la búsqueda de las incompatibilidades existentes entre los CDI de los Estados miembros y el derecho comunitario, con el fin de conseguir ciertas reglas comunes de interpretación que se utilicen como guía para el propio TJCE y que ofrezcan determinados criterios de certeza jurídica para el funcionamiento de las empresas²³. En este sentido, la Comisión se ha mostrado muy tajante al manifestar que, ante la ausencia de coordinación en esta materia “los acuerdos de doble imposición de los Estados miembros seguirán siendo objeto de escrutinio por el TJCE”²⁴.

Finalmente, en la Comunicación de 2001, la Comisión expresó su intención de presentar en 2004, tras celebrar discusiones técnicas con los Estados miembros, una comunicación sobre la necesidad de adaptar ciertas disposiciones de los CDI basadas en el modelo de la OCDE para cumplir los principios del TCE. Se trataría de un primer paso hacia la posible elaboración de un convenio fiscal modelo de la Unión Europea²⁵.

²⁰ Cfr. “Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”, documento de trabajo de la Comisión, SEC (2001) 1681 de 23 de octubre de 2001. El resumen de este trabajo se encuentra en la Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001 al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”, COM (2001) 582 final, pp. 31 y ss. El texto completo del citado documento de trabajo puede consultarse en la página web de la Comisión Europea.

²¹ Vid. “Hacia un mercado sin obstáculos fiscales”, *op. cit.*, COM (2001) 582 final, pp. 16 y 17.

²² Vid. “Hacia un mercado sin obstáculos fiscales”, *op. cit.*, COM (2001) 582 final, p. 17.

²³ Cfr. el *working paper* “Company Taxation in the Internal Market”, SEC (2001) 1681, publicado en la web de la Comisión Europea, pp. 357 a 363.

²⁴ Cfr. Comunicación de la Comisión de 24 de noviembre de 2003 al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social Europeo “Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto de sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes”, COM (2003) 726 final, p. 12.

²⁵ A juicio de la Comisión “obviamente la Comunidad y sus Estados miembros deberán seguir apoyando al mismo tiempo el trabajo realizado por la OCDE, tanto en el área de los precios de transferencia como en el de los convenios de doble imposición” (Vid. “Hacia un mercado sin obstáculos fiscales”, *op. cit.*, COM (2001) 582 final, p. 17).



En idéntico sentido, el Comité Económico y Social Europeo (en adelante, CESE), tras denunciar que “la multitud de acuerdos de doble imposición entre los propios Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, como Estados Unidos, resulta confusa, incoherente y carente de uniformidad”, instó a la Comisión a realizar un estudio acerca de los CDI en todos los sectores, con vistas a establecer una guía de las mejores prácticas, así como a encontrar una solución aceptable para todas las partes. En efecto, en opinión del CESE, la Comunicación de la Comisión contenía una interesante sugerencia: la posibilidad de que, en el futuro, sea necesario el principio de “nación más favorecida” (de la que tendremos oportunidad de hablar más adelante) entre los Estados miembros de la Unión Europea, señalando que las primeras conversaciones con los Estados miembros sobre esta cuestión se celebraría en breve²⁶.

Principalmente, todas estas recomendaciones buscan un objetivo común, éste es, conseguir que las empresas residentes en la Unión Europea tengan un tratamiento igual en la aplicación de los CDI en los casos en los que están involucradas más de dos naciones (situaciones triangulares).

3. LA MÁS RECIENTE ACTIVIDAD DE LA COMISIÓN EUROPEA EN LA COORDINACIÓN DE LOS CDI

Como hemos podido observar, los trabajos iniciados sobre este aspecto por el Comité Ruding en 1992, dieron como respuesta diversos estudios y Comunicaciones de la Comisión en los años 1992, 2001 y 2003. Todos ellos fueron muy contundentes en cuanto a sus conclusiones. En este sentido, por ejemplo, en la última de estas Comunicaciones, la Comisión manifestaba que “sin medidas comunitarias, no se pueden descartar repercusiones políticas y económicas notables para las políticas de los Estados miembros en este ámbito. Por ello, la Comisión espera que su planteamiento de coordinación gradual y modulada de las políticas de los tratados gane finalmente apoyo y sea acogida con una actitud constructiva por los Estados miembros²⁷”.

Finalmente, siguiendo en su empeño coordinador en esta materia, y con el aval del CESE²⁸, la Comisión presentó el 9 de junio de 2005 un “documento de trabajo” (*working document*)²⁹ en el que se realiza un análisis de los problemas que, a su juicio, plantean tanto los CDI, así como las consecuencias que pueden derivarse de determinadas decisiones adoptadas por el TJCE en esta materia, ofreciendo posibles soluciones al respecto, entre otras, la creación de una versión a nivel de la Unión Europea del Modelo de Convenio de la OCDE, o el establecimiento de un convenio multilateral entre los Estados miembros de la Unión Europea. Las principales conclusiones alcanzadas en este estudio se debatieron con los Estados miembros y con un grupo de expertos en un reunión celebrada en Bruselas el 5 de julio de 2005. A partir de ese momento, se ha iniciado un periodo de reflexión, estando previsto que los debates se retomen en un futuro próximo. Por último, la Comisión se ha comprometido a presentar, inmediatamente después de que se produzcan los mentados debates, una Comunicación en la que expondrá cual va a ser su estrategia a corto y largo plazo en este aspecto.

Pues bien, a continuación analizaremos tanto los aspectos más importantes que contempla este documento de trabajo de la Comisión, como los estudios realizados acerca de cada una de las propuestas incluidas en el mismo.

²⁶ Cfr. Dictamen del CESE sobre la “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo –Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto sobre sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes”, DOUE C 117, de 30 de abril de 2004, p. 42.

²⁷ Cfr. Comunicación de la Comisión “Un mercado interior sin obstáculos...”, *op. cit.*, COM (2003) 726 final, pp. 12 y 13.

²⁸ Cfr. Dictamen del CESE sobre la “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo –Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto sobre sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes”, DOUE C 117, de 30 de abril de 2004, p. 42.

²⁹ Este documento de trabajo se puede consultar en la página web de la Comisión Europea: Documento de 9 de junio de 2005 “EC Law and Tax Treaties”, Ref.: TAXUD E1/FR DOC (05) 2306.

3.1. Las relaciones entre el Derecho Comunitario y los CDI

Es incontestable, hoy en día, que las relaciones entre el TCE, las Directivas vigentes en materia fiscal y el Convenio de Arbitraje, así como la interacción de estas normas con las disposiciones que tienen establecidas los Estados miembros a nivel nacional e internacional, ocasionan un importante número de problemas legales que deben ser solucionados de forma inmediata. Ante tal situación, la Comisión es consciente de que, en ocasiones, determinados pronunciamientos del TJCE han solventado cuestiones puntuales al respecto; sin embargo, la ausencia de un instrumento jurídico comunitario en este área ocasiona claramente una inseguridad jurídica, la cual amenaza con limitar los beneficios que el mercado interno conlleva para los contribuyentes, a la vez que dificulta el trabajo de las administraciones fiscales internacionales³⁰.

Ante este panorama, se ha destacado la prioridad de remediar o prevenir las incompatibilidades entre el Derecho comunitario y los CDI, en concreto, en casos de doble imposición, para aumentar la seguridad jurídica, ya que el Tribunal solo puede pronunciarse sobre casos específicos. A tal efecto, en el documento de trabajo preparado por la Comisión se examina, en primer lugar, la interrelación entre el Derecho comunitario y los CDI; a continuación, el debate se centra en las dificultades derivadas de la coexistencia de estos dos sistemas legales; y se concluye con una presentación de las soluciones existentes, así como de las posibles o potenciales, que podrían ser de aplicación a este tipo de conflictos.

La Comisión señala que, el propósito de este documento no es proponer soluciones definitivas a estos problemas, sino simplemente aportar argumentos que puedan ayudar a emprender un debate entre expertos independientes y los representantes de los Estados miembros. Las respuestas que se den a estos planteamientos pueden servir a la Comisión para elaborar la Comunicación que sobre este asunto tiene planificado presentar próximamente.

Analizando las relaciones entre el Derecho comunitario y los sistemas legales internacionales (de los Estados miembros), la Comisión nos recuerda que el TJCE ha afirmado que la Comunidad Europea constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional para cuyo beneficio los Estados han limitado sus derechos soberanos aunque en campos acotados, y que el TCE, es más que un acuerdo que meramente crea obligaciones mutuas entre los estados contratantes. De esta manera, se constata que la primera característica del Derecho Comunitario Europeo es la de su autonomía frente al Derecho interno de los Estados miembros y también frente al Derecho Internacional. Esta autonomía comenzó a ser recalcada por el TJCE en su Sentencia de 5 de febrero de 1963 en el asunto *Van Gend & Loos*:

"Considerando que el objetivo del Tratado CEE, que es el de establecer un mercado común cuyo funcionamiento afecta directamente a los justiciables de la Comunidad, implica que dicho Tratado constituye algo más que un Acuerdo, que sólo crea obligaciones recíprocas entre los Estados contratantes; (...) que, por esas razones, ha de llegarse a la conclusión de que la Comunidad constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional, a favor del cual los Estados miembros han limitado su soberanía, si bien en un ámbito restringido, y cuyos sujetos son, no sólo los Estados miembros, sino también sus nacionales; que, en consecuencia, el Derecho comunitario, autónomo respecto a la legislación de los Estados miembros, al igual que crea obligaciones a cargo de los particulares, está también destinado a generar derechos que se incorporan a su patrimonio jurídico"³¹.

Además, y contrastando con los tratados internacionales ordinarios, el TCE ha creado su propio sistema jurídico, el cuál, al entrar en vigor el Tratado se convirtió en parte integral de los sistemas jurídicos de los Estados miembros que por tanto sus tribunales están obligados a aplicar. Así lo reconoce el propio TJCE, en su Sentencia de 15 de julio de 1964 en el asunto *Flaminio Costa c. ENEL*, puntualizando el carácter específico del Derecho Comunitario Europeo respecto del Derecho Internacional:

³⁰ Téngase en cuenta que la Unión Europea cuenta hoy con 27 Estados miembros (tras la adhesión, el 1 de enero de 2007, de Bulgaria y Rumanía), lo que además de comportar la existencia de tantos sistemas fiscales diferentes propios de cada uno de ellos, acarrea también una abultada red de CDI, todo lo cual provoca una acuñada falta de seguridad jurídica para aquellas empresas que realizan actividades transfronterizas.

³¹ Sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, *NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming Van Gend & Loos contra Administración Tributaria neerlandesa*, asunto 26/62.

"Considerando que, a diferencia de los Tratados internacionales ordinarios, el Tratado de la CEE creó un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado, y que vincula a sus órganos jurisdiccionales; que, en efecto, al instituir una Comunidad de duración indefinida, dotada de Instituciones propias, de personalidad, de capacidad jurídica, de capacidad de representación internacional y más en particular de poderes reales derivados de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad, éstos han limitado su soberanía, aunque en materias específicas, y han creado así un cuerpo normativo aplicable a sus nacionales y a sí mismos"³².

Afirmaciones jurisprudenciales que se fundamentan, como indicó el propio TJCE en su Dictamen núm. 1/1991, en el hecho de que el Tratado constitutivo de la CEE:

"(...) a pesar de haber sido firmado bajo la forma de un Convenio internacional, no por ello deja de ser la carta constitucional de una Comunidad de Derecho (...)"³³.

De este modo, queda claro que la Comunidad no está sujeta a los CDI firmados por los Estados miembros.

En cuanto a la función que ejercen los CDI en el mercado interior, la Comisión es sabedora de que la ausencia de normas comunitarias generales de carácter armonizador dedicadas a la eliminación de la doble imposición ha propiciado que los Estados miembros hayan firmado entre ellos y con terceros países numerosos CDI³⁴. Como consecuencia de ello, el TJCE ha establecido que *los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal*³⁵. De esta manera, los Estados miembros ostentan el poder necesario para determinar los puntos de conexión que acerquen a sus contribuyentes. Pueden utilizar así, con este propósito, incluso el criterio de la *nacionalidad*, sin que esto constituya discriminación alguna, dentro del ámbito de aplicación del TCE³⁶.

En definitiva, puede aseverarse que, aunque son hoy en día los CDI los que se ocupan de resolver la mayoría de los problemas de doble imposición existentes, el artículo 293 TCE (anterior artículo 220) no establece que ésta sea una tarea exclusiva de los Estados miembros, sino que, también es competencia de la Comunidad, en la medida en que la doble imposición puede tener un impacto directo con el funcionamiento del mercado único.

3.1.1. *Adecuación al Derecho comunitario primario de los CDI firmados por los Estados miembros con terceros países*

Para valorar la adecuación al Derecho comunitario primario de los CDI firmados por los Estados miembros con terceros países es necesario distinguir entre los firmados antes o después de la entrada en vigor del TCE (o del Tratado de Adhesión correspondiente). De esta forma, a tenor del

³² Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1964, *Flaminio Costa contra ENEL*, asunto 6/64.

³³ Dictamen núm. 1/1991 sobre el Espacio Económico Europeo de 14 de diciembre de 1991, fundamento 21.

³⁴ Así lo reconoce también el TJCE, entre otras, en su Sentencia de 12 de mayo de 1998 (*Gilly*, asunto C-336/96, apartado 24). Véanse, a este respecto, los comentarios a esta Sentencia realizados por Van Den Hurk, H.: "The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired by the Gilly and ICI cases)", *EC Tax Review*, n.º 4; 1999; y de Vogel, K.: "Some observations regarding 'Gilly'", Editorial, *EC Tax Review*, n.º 3, 1998.

³⁵ *Vid.*, entre otras, las Sentencias del TJCE de 21 de septiembre de 1999 (*Compagnie de Saint-Gobain*, asunto C-307/97, apartado 57); de 12 de mayo de 1998 (*Gilly*, asunto C-336/96, apartados 24 y 30); y de 12 de diciembre de 2006 (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, asunto C-374/04, apartado 52).

³⁶ En este sentido, véase la Sentencia del TJCE relativa al caso *Gilly* (*op. cit.*, apartado 30). La Comisión, siguiendo la jurisprudencia existente, puntualiza que tal asignación puede acarrear desventajas para los ciudadanos que ejercen sus derechos bajo el TCE pero estas disparidades pueden no ser discriminatorias bajo el significado del derecho comunitario. Sin embargo, en algunos casos estas disparidades pueden constituir medidas restrictivas del ejercicio de las libertades, obstáculos que, sin ser auténticamente discriminatorios (ya que aplican el mismo trato a los nacionales del país en concreto y de otros estados miembros), impiden el ejercicio de una libertad fundamental o hacen que el ejercicio de la misma sea menos atractivo (*Vid.*, en este sentido, la Sentencia del TJCE de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, asunto C-9/02, apartados 42 y 44). A pesar de ello, es posible también que tales obstáculos estén justificados por razones forzadas de interés público (*Vid.* Sentencia de 15 de mayo de 1997, *Futura*, asunto C- 250/95, apartado 31).

mandato contenido en el art. 307 del TCE³⁷, cuando en un CDI firmado con anterioridad a la entrada en vigor del TCE se observe cualquier incompatibilidad con el Derecho comunitario, será el propio Estado miembro el que deberá renegociar el citado CDI con el fin de solventarlo, debiendo prestarle ayuda, en caso de que fuera necesario, el resto de Estados miembros³⁸. Sin embargo, el TCE no contempla una norma similar para corregir las incompatibilidades que se puedan detectar en CDI firmados con posterioridad a su entrada en vigor. Por ello, a juicio de la Comisión, sería de aplicación el segundo párrafo del art. 10 TCE, que obliga a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del TCE.

En este sentido, como afirma el TJCE en su Sentencia de 27 de septiembre de 1998, el artículo 10 TCE dispone que los Estados miembros adoptarán todas las medidas necesarias, tanto generales como específicas, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del TCE. Si, por tanto, la aplicación de una disposición de Derecho comunitario puede verse impedida por una medida adoptada al poner en práctica un acuerdo bilateral, incluso cuando el acuerdo queda fuera del campo de aplicación del TCE, todo Estado miembro tiene la obligación de facilitar la aplicación de aquella disposición y, con tal fin, de ayudar al resto de Estados miembros que se encuentren bajo la obligación del Derecho comunitario³⁹.

3.2. La relación existente entre los CDI y la jurisprudencia del TJCE

Los CDI están diseñados para eliminar –o, al menos, atenuar– la doble imposición jurídica internacional (también la doble no imposición), siendo la eliminación de la doble imposición económica y jurídica, un objetivo comunitario. De este modo, los CDI deben ajustarse a las exigencias del mercado interior sobre no discriminación y a las cuatro libertades básicas establecidas en el TCE⁴⁰.

³⁷ El art. 307 TCE establece, en su primer párrafo, que “Las disposiciones del presente Tratado no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados, con anterioridad al 1 de enero de 1958 o, para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra”. El segundo párrafo de este precepto dispone que “En la medida en que tales convenios sean incompatibles con el presente Tratado, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. En caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común”. Finalmente, en el tercer párrafo se dice que “En la aplicación de los convenios mencionados en el primer párrafo, los Estados miembros tendrán en cuenta el hecho de que las ventajas concedidas en el presente Tratado por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de la Comunidad y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias a favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros”. *Vid.*, a este respecto, el interesante trabajo realizado por Vogel, K., Gutman, D. & Dourado, A.P.: “Tax treaties between Member States and Third States: ‘reciprocity’ in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC law”, *EC Tax Review*, 2006-2.

³⁸ El TJCE, en su Sentencia de 5 de julio de 2000, (*República Portuguesa/Comisión Europea*, asunto C-62/98), ha considerado que el artículo 234 del TCE tiene alcance general y se aplica a todo convenio internacional, sea cual fuere su objeto, que pueda tener incidencia en la aplicación del Tratado (en el mismo sentido, véanse las sentencias de 14 de octubre de 1980, *Burgoa*, asunto 812/79, apartado 6; y de 2 de agosto de 1993, *Levy*, asunto C-158/91, apartado 11). De tal modo que, según resulta de la sentencia *Burgoa*, el artículo 234, párrafo primero, del Tratado tiene por objeto precisar, de conformidad con los principios del Derecho internacional [véase, a este respecto, el artículo 30, apartado 4, letra b), del Convenio de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados], que la aplicación del TCE no afecta al compromiso asumido por un determinado Estado miembro de respetar los derechos de países terceros derivados de un convenio anterior y de cumplir sus correspondientes obligaciones. Por lo demás, es preciso señalar que, si bien los Estados miembros tienen, en el marco del artículo 234 del Tratado, la posibilidad de elegir las medidas apropiadas, también tienen la obligación de eliminar las incompatibilidades que existan entre un convenio precomunitario y el TCE. Por consiguiente, no puede negarse que, cuando un Estado miembro se encuentra con dificultades que hacen imposible la modificación de un Acuerdo, le incumbe denunciarlo. Finalmente, el TJCE considera que en cuanto al argumento según el cual semejante denuncia supone excluir de un modo desproporcionado los intereses vinculados a la política exterior de la República Portuguesa en relación con el interés comunitario, es preciso indicar que el equilibrio entre los intereses vinculados a la política exterior de un Estado miembro y el interés comunitario se plasma ya en el artículo 234 del Tratado, en la medida en que esta disposición permite que un Estado miembro deje de aplicar una norma comunitaria a fin de respetar los derechos de países terceros derivados de un convenio anterior y de cumplir sus correspondientes obligaciones. Este artículo confiere también a los Estados miembros la posibilidad de elegir los medios apropiados para hacer que el Acuerdo de que se trate sea compatible con el Derecho comunitario.

³⁹ Sentencia del TJCE de 27 de septiembre de 1998, *Annunziata Matteucci / Communauté Française de Belgique y Commissariat General aux Relations Internationales de la Communauté Française de Belgique*, asunto C-235/87.

⁴⁰ Si bien, tal como recuerda Almudí Cid el Tribunal de Luxemburgo también ha reconocido, en el caso *Bachmann*, la posibilidad de que la coherencia de un sistema fiscal nacional justifique un trato discriminatorio compatible con el ordenamiento comunitario (*El Régimen Jurídico de la Transparencia Fiscal Internacional*, IED, Madrid, 2005., p. 385). *Vid.* Sentencia del TJCE de 28 de enero de 1992, *Hanns Martin Bachmann / Estado Belga*, asunto C-204/90.

Con este propósito, aunque en los años sesenta el TJCE ya comenzó a resolver cuestiones relativas a acuerdos bilaterales, no sería hasta la década de los 80 cuando tuvo ocasión de analizar más intensamente las relaciones entre los CDI y el TCE. Así, por ejemplo, en torno al tema capital del *reparto de la competencia fiscal o del reparto del "poder tributario"*, el TJCE ha sido tajante cuando ha afirmado que los derechos conferidos por el artículo 43 del TCE son incondicionales y un Estado miembro no puede condicionar dichos derechos al contenido de un acuerdo firmado con otro Estado miembro, añadiendo que, con el objeto de constatar que la naturaleza bilateral de los CDI no puede restringir los derechos de los ciudadanos comunitarios, aquel artículo no permite que esos derechos se vean sometidos a una condición de reciprocidad impuesta al objeto de obtener las ventajas correspondientes en otros Estados miembros⁴¹. Puntualizando, en un pronunciamiento posterior, que el actual artículo 293 TCE no tiene por objeto establecer una norma jurídica operativa como tal, sino que se limita a trazar el marco de una negociación que los Estados miembros entablarán entre sí en tanto sea necesario. A tal efecto, el Tribunal de Luxemburgo señala que, en su segundo apartado, este artículo 293 TCE, se limita a resaltar como objetivo de dicha negociación la posible supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. Por todo ello, "aún cuando la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad figura así entre los objetivos del Tratado, del texto de esta disposición se desprende que ésta no puede como tal conferir a los particulares unos derechos que éstos puedan invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales"⁴².

Por otro lado, en lo referente al *ejercicio del poder tributario*, el TJCE se ha pronunciado en numerosas ocasiones, considerando que, cuando este ejercicio es responsabilidad de los Estados miembros, éstos no pueden dejar de cumplir las normas comunitarias. En efecto, de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que, si bien es cierto que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario⁴³.

El TJCE analiza también la relación entre los CDI y las libertades fundamentales del TCE, llegando a la conclusión de que son rechazables aquellas disposiciones de los CDI que puedan crear restricciones importantes al ejercicio de las mismas⁴⁴.

En cuanto a la compatibilidad de los CDI con la legislación comunitaria derivada, el TJCE ha declarado que, en casos de solapamiento, será preeminente esta última, salvo que, en aplicación del principio de la máxima eficiencia, la controvertida disposición del CDI contribuya en mejor medida a cumplir los fines perseguidos por la norma comunitaria⁴⁵.

En lo referente a la adecuación al Derecho comunitario de determinadas cláusulas anti-abuso establecidas en CDI celebrados con terceros países, el TJCE considera que estos CDI también se encuentran sujetos a las exigencias del Derecho comunitario y, en particular "el principio de trato nacional impone, al Estado miembro parte en dicho convenio, conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio"⁴⁶. El TJCE puntualiza que este tipo de cláusulas no solo

⁴¹ Cfr. Sentencia del TJCE de 28 de enero de 1986, *Avoir Fiscal*, asunto C-270/83.

⁴² Cfr. Sentencia del TJCE de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, asunto C-336/96, índice.

⁴³ Cfr. Sentencia del TJCE de 21 de septiembre de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain*, asunto C-307/97, apartado 58.

⁴⁴ Vid., en este sentido, las Sentencias del TJCE de 12 de diciembre de 2002 (*de Groot*, asunto C-385/00), de 21 de septiembre de 1999 (*Compagnie de Saint-Gobain*, asunto C-307/97) y de 5 de julio de 2005 (caso *D*, asunto C-376/03).

⁴⁵ Vid., a este respecto, las Sentencias del TJCE de 4 de octubre de 2001 (*Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99), y de 25 de septiembre de 2003 (*Océ Var den Grinten*, asunto C-58/01).

⁴⁶ Cfr. Sentencia del TJCE de 21 de septiembre de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain*, asunto C-307/97, apartado 59. Como bien se expone en las conclusiones del Abogado General Sr. Philippe Léger, presentadas el 14 de abril de 2005, Asunto C-253/03, *CLT-UFA SA contra Finanzamt Köln-West*, en la sentencia *Saint-Gobain*, el TJCE precisó en qué circunstancias procede considerar que la libertad de elección de la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro, es objeto de una restricción contraria al Tratado. El régimen fiscal en cuestión negaba a una sociedad de capital no residente, que explotaba en Alemania una sucursal a través de la cual poseía participaciones en sociedades establecidas en otros Estados y percibía dividendos procedentes de dichas participaciones, el beneficio de determinadas ventajas fiscales relativas a la tributación de dichas participaciones o dividendos. Dichas ventajas estaban reservadas por el citado régimen a las sociedades sometidas al pago de impuestos por obligación personal bien por la legislación nacional, bien por convenios bilaterales celebrados con países terceros. Estaban sometidas en Alemania al pago de impuestos por obligación personal las sociedades que tuvieran su domicilio social o dirección en ese Estado, incluidas las filiales alemanas de sociedades extranjeras. El TJCE consideró que la negativa a conceder las ventajas fiscales en cuestión a los establecimientos perma-

pueden infringir la libertad de establecimiento prevista en el art. 43 TCE sino que también podría verse vulnerado el 10 TCE⁴⁷.

Finalmente, en el análisis efectuado por la Comisión de la incidencia de la jurisprudencia del TJCE sobre los CDI, se constata que los Estados miembros han intentado defender ante el Tribunal que algunas de las disposiciones que incluyen en los CDI no concuerdan con el TCE por razones imperantes de interés público, para combatir la evasión fiscal, la pérdida de ingresos, por cohesión fiscal, etc. Sin embargo, salvo puntuales excepciones, el TJCE siempre ha rechazado estos argumentos esgrimidos por las autoridades nacionales⁴⁸. Un ejemplo de estas excepciones lo constituye el argumento a la "cohesión fiscal" que, no obstante, en el terreno de los CDI ha tenido una inocua trascendencia⁴⁹.

nentes situados en Alemania de sociedades no residentes hacía que para éstas resultara «menos interesante» poseer participaciones en sociedades a través de sucursales alemanas, ya que dichas ventajas sólo las disfrutaban las filiales alemanas, «lo que restringe la libertad de elección de la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro, que el artículo 52, párrafo primero, segunda frase, del Tratado, reconoce expresamente a los operadores económicos». Dedujo de ello que «la diferencia de trato de que son objeto las sucursales de sociedades no residentes respecto de las sociedades residentes así como la restricción de la libertad de elección de la forma del establecimiento secundario deben analizarse como una única y misma infracción de los artículos 52 y 58 del Tratado». Esta motivación confirma, en primer lugar, que la libertad de elección de la forma jurídica del establecimiento secundario forma parte de los derechos concedidos por los artículos 52 y 58 del TJCE y que los referidos artículos prohíben toda restricción a dicha libertad que resulte de un trato contrario al artículo 52 del TJCE, porque conlleve una discriminación ostensible basada en la ubicación del domicilio de las sociedades. Puede considerarse asimismo, a la vista de la expresión de que el régimen controvertido hace «menos interesante» la creación de sucursales alemanas, que los mencionados artículos no prohíben únicamente las limitaciones a la citada libertad de elección que resultan de una discriminación ostensible, sino también las que proceden de otras formas de restricción contrarias al artículo 52 del TJCE, es decir, los regímenes indirectamente discriminatorios o los que hacen menos interesante el ejercicio de la libertad de establecimiento u obstaculizan el establecimiento de una sociedad nacional en otro Estado miembro. De la motivación recordada anteriormente resulta que, cuando la sucursal de una sociedad no residente no se beneficia de las mismas ventajas que la filial de una sociedad extranjera, se produce una vulneración de la libertad de elección de la forma jurídica del establecimiento secundario, concedida por los artículos 52 y 58 del TJCE. De ello se deriva, a contrario, que dicha libertad de elección implica que la sucursal de una sociedad que tenga su domicilio social en otro Estado miembro se beneficie en el Estado de acogida de las mismas ventajas que las filiales de las sociedades que tengan igualmente su domicilio social en otro Estado miembro. Además, según la sentencia *Saint-Gobain ZN*, el alcance de dicha igualdad de trato no se limita a los derechos concedidos por el Derecho del Estado de acogida, sino que se extiende a las ventajas previstas en los convenios celebrados por el Estado de acogida con países terceros.

⁴⁷ En apoyo de este criterio, véanse las Sentencias del TJCE de 5 de noviembre de 2002 (*Open skies*, asuntos C-466/98 y C-476/98).

⁴⁸ *Vid.*, por ejemplo, la Sentencia del TJCE de 21 de septiembre de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain*, asunto C-307/97, o la Sentencia del TJCE de 28 de enero de 1986, *Avoir Fiscal*, asunto C-270/83.

⁴⁹ *Vid.*, en este sentido, la Sentencia del TJCE de 11 de agosto de 1995 (*Wielockx*, asunto C-80/94). En la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social "La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo" (COM/2001/0214 final) se nos recuerda que la gran mayoría de los convenios fiscales de los Estados miembros, como el que resultó relevante en el asunto *Wielockx*, siguen el principio de la tributación en razón de la residencia previsto en el artículo 18 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Por tanto, el razonamiento del Tribunal en *Wielockx* resultaría de aplicación en tales casos. Aunque unos pocos Estados miembros solicitan en sus negociaciones de convenios introducir derechos de imposición correspondientes al Estado de origen sobre los beneficios por pensiones satisfechos a no residentes, en la práctica no todos sus convenios recogen tales previsiones, de tal forma que renuncian a los derechos de imposición sobre los beneficios por pensiones aun cuando las contribuciones hubieran sido fiscalmente deducibles. En este documento, la Comisión señala que en el asunto *Bachmann*, el Tribunal aceptó que restringir la deducibilidad de las contribuciones pagadas a las instituciones belgas podría estar justificado por la necesidad de preservar la *cohesión del sistema fiscal* belga. Esta afirmación se basó en la asunción del Tribunal de que existía en la ley belga una conexión entre la deducibilidad de las contribuciones y la sujeción a gravamen de las sumas que el asegurador está obligado a pagar en virtud de planes de pensión y de contratos de seguro de vida. En asuntos posteriores, el Tribunal delineó claramente el alcance del *principio de cohesión fiscal*. En el asunto *Wielockx*, el Tribunal sostuvo que la norma neerlandesa que denegaba a un trabajador por cuenta propia no residente el derecho, que sí tenían los residentes, a deducir de los ingresos imposables las provisiones destinadas a una reserva para pensiones, era contraria al artículo 43 del TCE. El Gobierno de los Países Bajos intentó justificar la denegación de la deducción remitiéndose al principio de cohesión fiscal establecido en el asunto *Bachmann*. El Tribunal desestimó el argumento sobre la base de los convenios bilaterales firmados por los Países Bajos: "Como resultado de los Convenios para evitar la doble imposición que... siguen el modelo del Convenio de la OCDE, el Estado grava todas las pensiones percibidas por los residentes en su territorio, sea cual sea el Estado donde sean abonadas las cotizaciones, pero, por el contrario, renuncia a gravar las pensiones percibidas en el extranjero, aunque se deriven de cotizaciones abonadas en su territorio, que ha considerado deducibles. Por tanto, la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes". El Tribunal concluyó que, puesto que la cohesión fiscal está garantizada por un convenio bilateral concluido con otro Estado miembro, ese principio no se puede invocar para justificar la negativa a conceder la deducción, tal como había sucedido en el caso en cuestión (Asunto C-80/94 *Wielockx*). En otras palabras, como los Países Bajos habían renunciado al derecho de gravar las prestaciones de jubilación en su convenio fiscal con Bélgica, no podía argumentar que no estaba obligado a conceder una deducción en un caso en el que no podía gravar los beneficios. Además, hay que observar que, desde el asunto

4. SOLUCIONES PROPUESTAS POR LA COMISIÓN EUROPEA

En recientes estudios elaborados por la Comisión se han ido exponiendo las soluciones que podrían solventar los problemas detectados⁵⁰. En este sentido, dicha institución concluye que existen muchas opciones, desde la “armonización” legislativa real a nivel comunitario hasta varias formas de “coordinación” de la actividad de los Estados miembros, recordándonos que sus servicios han valorado las ventajas e inconvenientes de todas ellas, si bien no se han pronunciado sobre la adopción de una u otra en particular. Tan sólo las pone a disposición de los expertos, de los parlamentarios, de las instituciones comunitarias y de los Estados miembros, para, tras mostrar todos ellos su opinión al respecto, proceder a la formulación de las correspondientes conclusiones. A continuación, se efectúa una breve exposición de las mismas:

4.1. La presentación de una “directiva” al Consejo con el fin de asegurar el funcionamiento adecuado del mercado común y de alcanzar un objetivo comunitario

Con esta solución se sustituirían todos los CDI intracomunitarios por un instrumento legal comunitario. El valor de esta medida sería incuestionable para los contribuyentes europeos a nivel de certeza jurídica, simplificación de los procedimientos y reducción de costes de cumplimiento. El proceso de aprobación es su problema. La propia Comisión es consciente de ello y, por ende, tras reconocer las indiscutibles ventajas que ofrece la aprobación de una directiva, considera que otras alternativas podrían (al menos en una primera etapa) ser una solución más fácil de aplicar⁵¹.

4.2. Aprobación de un tratado multilateral

De acuerdo con la opinión de determinados expertos consultados por la Comisión, se ha puesto en duda si los CDI siguen siendo el instrumento más efectivo para afrontar la complejidad de las relaciones mundiales, preguntándose si un “Tratado multilateral” (en adelante, TM) no sería una solución más satisfactoria.

Así, un TM posibilitaría abordar problemas irresolubles bajo el sistema de CDI, reduciendo la complejidad de las relaciones e introduciría mayor seguridad jurídica, especialmente si los Estados miembros acordasen otorgar medidas de arbitraje vinculantes al TJCE a luz del artículo 239 TCE⁵². Además, el TM podría adoptarse sin la necesaria concurrencia de todos los Estados miembros, de tal modo que entraría en vigor para los Estados miembros que los suscribiesen sin tener que esperar que el resto lo firmaran y/o ratificaran (evidentemente, esta solución limitaría las ventajas de dicho TM).

Bachmann, el Tribunal no ha apoyado las amplias y generales pretensiones de cohesión fiscal formuladas por los Estados miembros: véase en particular el Asunto C-484/93 Svensson [1998], el Asunto C-107/94 Asscher [1996], el Asunto C-264/96 ICI [1998], el Asunto C-294/97 Eurowings [1999], el Asunto C-55/98 Vestergaard [1999], el Asunto C-251/98 Baars [2000] y el Asunto C-35/98 Verkooijen.

⁵⁰ Entre otros, véase el *working document* de 9 de junio de 2005 “EC Law and Tax Treaties”, Ref.: TAXUD E1/FR DOC (05) 2306.

⁵¹ Ya hemos tenido oportunidad de subrayar que, en virtud del mandato contenido en el artículo 94 TCE, las directivas se han erigido en el instrumento jurídico que la Comunidad ha tenido a su disposición para realizar la política de armonización de la fiscalidad directa. Sin embargo, las condiciones establecidas en este precepto imponen demasiados obstáculos para su adopción formal, al exigir, en definitiva: *en primer lugar*, que las normas a armonizar de los Estados miembros deben incidir en el mercado común; *en segundo lugar*, que la medida armonizadora debe ser necesaria (incidencia directa); *en tercer lugar*, que, precisamente, el único instrumento jurídico que puede utilizarse es la directiva; y, *por último*, que esta medida debe adoptarse por unanimidad, por lo que se atribuye un derecho de veto a cada Estado miembro. Estos condicionantes han sido la causa de que este instrumento normativo haya sido poco utilizado, propiciando una paralela actividad pseudoarmonizadora comunitaria, materializada, de un lado, a través de otros instrumentos jurídicos no vinculantes promovidos por la Comisión Europea y, de otra parte, por la jurisprudencia que emana del TJCE, la cual ha venido a constituir la llamada *labor de armonización negativa o de segundo grado*. Esta situación tampoco parece que vaya a dar un giro radical en un futuro próximo, puesto que ni el malogrado *Tratado por el que se establece una Constitución para Europa de 2004* ni el *Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea*, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, cuya entrada en vigor se encuentra todavía pendiente en el momento de redactar este trabajo, establecen una modificación en el criterio de la unanimidad para la adopción de disposiciones tendentes a la armonización de la imposición directa.

⁵² El art. 239 TCE establece lo siguiente: “El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse sobre cualquier controversia entre Estados miembros relacionada con el objeto del presente Tratado, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso”.

La Comisión trae a colación, como buen ejemplo de un TM que funciona correctamente entre varios países, el “Convenio Nórdico”, el cual actúa como sustituto de los CDI existentes entre los 5 países firmantes del mismo⁵³. También debe tenerse en cuenta que la elaboración de un TM fue la mejor solución que aportaban para estos problemas los expertos consultados al elaborar el informe de la Comisión de 2001⁵⁴. En igual sentido, el Comité OCDE sobre Asuntos fiscales tuvo esta misma idea, pero la abandonó por las dificultades que presentaba llevarla a la práctica. Sin embargo, la OCDE no ha desechado la posibilidad de que fuera una solución atractiva, e incluso posible para un grupo de países con sistemas fiscales similares y con objetivos económicos comunes. La desventaja más importante que presenta este proyecto es la de su elaboración, puesta en funcionamiento y modificación -ante la necesaria adaptación constante que pueden necesitar sus disposiciones-. Significaría también una gran desventaja el hecho de que no se autorizase al TJCE la interpretación y vigilancia de la correcta aplicación de este TM: un ejemplo de los problemas que esta ausencia de competencia podría acarrear puede observarse en el funcionamiento del Convenio de Arbitraje, para cuya mejora ha tenido que aprobarse un Código de Conducta⁵⁵.

4.3. La confección de un “modelo de convenio de la Unión Europea” para ser usado como una especie de tratado multilateral

El propósito es que no compitiera con el Modelo de la OCDE, proponiendo soluciones particulares para los problemas de la Unión Europea (enfoque similar al propuesto por los servicios de la Comisión en su Informe de 2001)⁵⁶. Este modelo no podría ser vinculante, recordándonos la Comisión que, en determinados asuntos fiscales, ya se ha experimentado con soluciones que se alejan de los instrumentos tradicionales del Derecho comunitario (por ejemplo, el código de conducta). Sería conveniente, la búsqueda de alguna fórmula jurídica apropiada para otorgar a la Comisión un papel coordinador que facilitara la tarea de los Estados miembros. Así, por ejemplo, las disposiciones “estándar” podrían incluirse en una “Recomendación” de la Comisión. Lógicamente, sería más fácil su aprobación si se permitiese a los Estados miembros que hicieran *salvedades* y *observaciones* (igual que sucede en el Modelo OCDE). No obstante, el problema de utilizar estas medidas coordinadoras es que no forman parte del Derecho comunitario y, por tanto, está excluida cualquier intervención del TJCE⁵⁷. No obstante, el TJCE podría tener un papel de interpretación en las controversias que se suscitaran entre los CDI siempre que se utilizara la autorización contenida en el artículo 239 TCE.

En definitiva, parece que un “Modelo de Convenio UE” sería la solución más fácil de aplicar. El proyecto debería ser preparado cuidadosamente a nivel técnico intentando involucrar a todos los Estados miembros. Su principal ventaja la representa, precisamente, la no necesaria utilización de un instrumento jurídico comunitario vinculante para su puesta en funcionamiento. Así, a diferencia de un TM, y de la misma manera que actúa el Modelo de Convenio de la OCDE, a pesar de no ser vincu-

⁵³ Tal como se ha indicado, un modelo práctico de Tratado Multilateral lo encontramos en el Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio firmado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, concluido en 1983 y revisado en 1987, 1989 y 1996 (las Islas Feroe se adhirieron a los convenios de 1989 y 1996).

⁵⁴ La mayoría de los expertos consultados al elaborar este informe opinaron que los CDI ya no resuelven de forma adecuada la complejidad creciente de las estructuras multilaterales de las empresas. De tal manera que se hace necesario un TM entre los Estados miembros de la Unión Europea (Cfr. “Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”, *op. cit.*, SEC (2001) 1681, p. 406).

⁵⁵ En 1990, el Consejo, tras largas negociaciones, decidió aprobar en líneas generales el contenido de una Propuesta de Directiva relativa a la eliminación de las dobles imposiciones en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas, si bien, a diferencia de lo acaecido con las propuestas coetáneas relativas a las “matrices y filiales” y a las “fusiones”, el rango normativo que se le dio a este instrumento no fue el de Directiva, sino que, sobre la base del artículo 220 TCE, se articuló como un Convenio, el *Convenio 90/436/CEE*, denominado “Convenio de Arbitraje”. Sin embargo, según opinión generalizada, el Convenio de Arbitraje apenas se usaba y algunas de sus disposiciones podían incluso disuadir a los contribuyentes a recurrir a él. Con el fin de subsanar los defectos que este Convenio presentaba, y poner definitivamente en funcionamiento el mecanismo para evitar la doble imposición establecido en el mismo, el Consejo ECOFIN aprobó en su integridad, en su reunión de 7 de diciembre de 2004, la propuesta de *Código de Conducta referida a la aplicación del Convenio 90/436/CEE*.

⁵⁶ Los servicios de la Comisión consideraban que era razonable que se siguiese el modelo OCDE, la propuesta se confinaría a artículos y comentarios que requiriesen una interpretación comunitaria y el resto sería igual al Modelo OCDE (Cfr. “Fiscalidad de las empresas en el mercado interior”, *op. cit.*, SEC (2001) 1681, p. 408).

⁵⁷ En este sentido, como puntualiza la Comisión, el Modelo UE, aunque se estructurara y detallara como una directiva, no sería derecho comunitario si formalmente no fuera aprobado por el legislador comunitario. La consecuencia más importante que ocasionaría la no consideración como derecho comunitario sería el imposible recurso al TJCE en los casos previstos en los artículos 226 y 234 TCE.



lante, se usaría para negociar los CDI tanto entre los Estados miembros como entre los Estados miembros y los países no miembros de la Unión Europea⁵⁸.

4.4. Formulación de “recomendaciones” o “dictámenes” a los Estados miembros

La Comisión podría formular recomendaciones en virtud de lo previsto en los artículos 249 y 211 del TCE⁵⁹. Tendrían su significado, por ejemplo, para interpretar las disposiciones del TCE a la luz de la jurisprudencia emanada del TJCE. Las recomendaciones podrían contener sugerencias sobre “residencia” y “no discriminación” en particular. Al no ser instrumentos jurídicos vinculantes los Estados miembros serían libres de reproducirlas en sus CDI o en sus leyes internas. Este enfoque podría adoptar también la forma de “salvedades” u “observaciones”, de igual manera que se realizan al Modelo de Convenio de la OCDE y a sus Comentarios.

4.5. Introducción de “modificaciones puntuales en las normativas domésticas”

Podríamos también plantearnos la posibilidad de eliminar los CDI existentes entre los Estados miembros. En su ausencia los Estados deberían estar dotados de instrumentos para evitar la doble imposición, basados exclusivamente en la norma doméstica. En este sentido, con esta propuesta, lo que debería hacer cada Estado miembro es revisar su normativa fiscal, en primer lugar, a la luz del derecho comunitario vigente, y, en segundo término, a tenor de la jurisprudencia que vaya elaborando el TJCE, eliminando cualquier discriminación contra individuos no residentes con la introducción de disposiciones para evitar la doble imposición.

En este sentido, no nos faltan ya determinados ejemplos de adaptación de las normativas internas como consecuencia de los pronunciamientos del TJCE, por ejemplo, en materia de subcapitalización⁶⁰.

A *fortiori*, la Comisión ha considerado que a la luz de algunas decisiones recientes del TJCE sobre la aplicación de determinadas normas ya ha resultado necesario coordinarlas, tanto en su aplicación dentro de la UE como en relación con terceros países. A tal fin ha emitido, dentro de su más reciente política legislativa –con la utilización de los instrumentos de *soft law*–, la Comunicación de fecha 10 de diciembre de 2007 de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo titulada “Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa –dentro de la UE y en relación con terceros países”⁶¹.

Sin embargo, la propuesta de adecuación voluntaria (sin ningún mandato de coordinación que la instruya) sólo sería eficaz al ciento por ciento para solucionar temas puntuales en los que el TJCE manifiesta una opinión clara y tajante sobre un determinado extremo de vulneración de la no discriminación comunitaria, lo que no siempre sucede⁶². Y, además, la adaptación de la normativa

⁵⁸ Ya en 2001, la Comisión consideraba que la mejor manera de respetar los principios del mercado interior contenidos en el TCE y a su vez lograr una mayor coordinación de la política de CDI en relación con terceros países, de manera coherente, sería con la elaboración a largo plazo de una versión comunitaria del Convenio modelo de la OCDE y de sus comentarios (o al menos de ciertos artículos) que cumpliera los requisitos específicos de la adhesión a la Unión Europea. Se mantendría así el sistema bilateral existente. (Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001 al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”, COM (2001) 582 final, p. 17). Véanse, a este respecto, los trabajos de PISTONE en los cuales propone un modelo de Convenio de la Unión Europea que combina las disposiciones vigentes del derecho tributario internacional, tal y como figuran en el modelo de la OCDE, con los principios de la legislación fiscal enunciados por el Tribunal de Luxemburgo (“An EU Model Tax Convention”, *EC Tax Review*, 11, 3, 2002, pp. 129 a 136; y, *The Impact of Community Law on Tax Treaties - Issues and Solutions*, Kluwer Law Internacional, 2002).

⁵⁹ El art. 249 TCE permite a la Comisión formular recomendaciones y dictámenes, instrumentos que “no serán vinculantes”. Mientras que el art. 211 TCE dispone que la Comisión, con objeto de garantizar el funcionamiento y el desarrollo del mercado común, “formulará recomendaciones o emitirá dictámenes respecto de las materias comprendidas en el presente Tratado, si éste expresamente lo prevé o si la Comisión lo estima necesario”.

⁶⁰ A título de ejemplo recordemos como la Ley española 62/2003 adecuó la normativa interna sobre subcapitalización y transparencia fiscal internacional a tenor de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 12 de diciembre de 2002, caso *Lankshort-Hohorst* (asunto C-324/00).

⁶¹ COM (2007) 785 final.

⁶² Las diferentes maneras de adecuación que han seguido los Estados miembros de su normativa doméstica ante la Sentencia *Lankshort-Hohorst* (asunto C-324/00) puede verse en “A Comparative Study of the Thin Capitalisation Rules in the Member States of the European Union and Certain Other States”, en *European Taxation*, septiembre/octubre 2005, pp. 367 y ss., cuya introducción ha sido realizada por Gouthière.

doméstica se encontraría siempre pendiente del beneplácito del Tribunal de Luxemburgo, lo cuál podría provocar cierta incertidumbre sobre su vigencia definitiva desde su aprobación hasta que este Tribunal considerara que es o no adecuada al Derecho comunitario. En consecuencia, teniendo en cuenta la soberanía estatal que en este punto reza para el establecimiento de estas normas relativas a la imposición directa, entendemos que el problema de la doble imposición no se solucionaría de forma inmediata. Ni tan siquiera podríamos llegar a pensar que la solución total estuviera condicionada a un aspecto temporal, puesto que solo se irían adecuando aquellas normas que se revisasen *ex profeso* por el Tribunal o que pudieran quedar afectadas por los fallos emitidos por éste. Y, también, hasta en estos casos, salvo fallos jurisprudenciales muy concretos⁶³, la revisión quedaría en manos de nuevo del legislador doméstico, lo cuál podría provocar de nuevo un largo proceso de adecuación a la norma comunitaria.

4.6. La “cláusula de nación más favorecida”

En determinado momento (como más adelante se verá, en el análisis de este aspecto se puede establecer un *antes* y un *después* de la STJCE de 5 de julio de 2005, caso *D*, asunto C-376/05⁶⁴), hubo algunos autores que opinaban que los contribuyentes europeos deberían tener derecho a solicitar las ventajas del CDI más favorable firmado por el Estado miembro en el que residen o en el Estado miembro en el que obtienen su renta. En su opinión, insertar la cláusula de nación más favorecida (en adelante, CNF) para beneficio de todos los ciudadanos de la Unión Europea transformaría los CDI existentes en una especie de TM sin necesidad de negociaciones previas⁶⁵.

Los argumentos que avalaban la aplicación de la CNF tenían su asidero, en primer término, en el contenido del artículo 14 del TCE, a través del cuál se persigue la consecución de un mercado interior en el sentido de un espacio sin fronteras en el que la libre circulación de mercancías esté garantizada –de la misma manera que ocurre dentro de un mercado nacional–⁶⁶; y, en segundo lugar, en el artículo 12 TCE, en el cuál se recoge el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad⁶⁷.

Pero no toda la doctrina era proclive a la incorporación de la CNF, encontrándonos con opiniones de toda clase dentro de un amplio abanico que recogía desde los autores que la proponían, otros que mantenían cierta neutralidad al respecto hasta aquellos que rechazaban su aplicación generalizada.

En este sentido, los autores que están en contra de la aplicación de la CNF se apoyan en el argumento de que el TCE prohíbe literalmente “cualquier discriminación por motivos de naciona-

⁶³ Por ejemplo, recordemos que en la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 12 de diciembre de 2002, caso *Lankshort-Hohorst* (asunto C-324/00) se considera que las medidas destinadas a evitar la subcapitalización no son inaceptables en sí mismas, ahora bien, es preciso limitar su aplicación a los montajes puramente artificiales (así lo confirma el TJCE en su Sentencia de fecha 13 de marzo de 2007, caso *Thin Cap* –asunto C-524/04–).

⁶⁴ En esta Sentencia, el TJCE se pronuncia sobre la aplicación de la “cláusula de nación más favorecida”, concluyendo, en síntesis, que los CDI, por su naturaleza, solo afectan a los residentes de los dos estados contratantes y que los no residentes que residen en Estados miembros diferentes generalmente no están en situaciones comparables desde la perspectiva del Estado miembro de la fuente en lo referido a la discriminación según el derecho comunitario. En definitiva, el TJCE establece que “los artículos 56 TCE y 58 TCE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedimiento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del citado convenio”. A pesar de que es en el caso *D* cuando se pronuncia el TJCE sobre esta cuestión debe tenerse en cuenta que no era la primera ocasión en la se le planteó el tema, eludiendo entonces un pronunciamiento al respecto, al resolver el caso aplicando otros principios (STJCE de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft Ltd y otros*, asunto C-397/98). Cfr. Dourado, A.P.: “From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft Case: scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and the Most-Favoured-Nation Clause in EC Member States Tax Treaties”, 11 *EC Tax Review*, 2002, pp. 147 a 156.

⁶⁵ Una excelente y completa recopilación de las diversas opiniones doctrinales evacuadas en favor, neutrales y en contra de la aplicación de la “cláusula de nación más favorecida” entre los países de la UE la encontramos en el trabajo de Kofler, G.W. y Schindler, C.P.: “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in “D” case”, *European Taxation*, december 2005, pp. 30 y ss.

⁶⁶ A favor de la aplicación de la CNF se encontraba, entre otros autores, Rädler, A.J., opinión manifestada en sus trabajos: “Tax Treaties and the Internal Market (Annex 6)”, in *Report of the Committee of Independents Experts on Company Taxation (the Ruding Report)* (Brussels: Commission of European Communities, 1992, p. 378; y, “Most-Favoured-nation Clause in European Tax Law?”, 4 *EC Tax Review*, 1995, p. 67.

⁶⁷ Cfr. Kofler, G.W. y Schindler, C.P.: “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in “D” case”, *European Taxation*, december 2005, p. 533.



lidad”, sin embargo, el TCE no hace ninguna mención expresa a la CNF⁶⁸. Además, los detractores también se refieren a evitar una “vía libre” (que también incluye frenar la múltiple no tributación)⁶⁹, la defensa de la soberanía de los Estados miembros en la imposición directa, la libertad para acordar CDI y el caos que la CNF podría crear⁷⁰.

Téngase en cuenta que la “cláusula de nación más favorecida” (CNF) pretende la equiparación automática del tratamiento fiscal pactado por dos Estados (en su Convenio para evitar la doble imposición) con el dispensado a su vez (lógicamente más beneficioso), por cualquiera de dichos Estados con otro tercer Estado, cuando concurren similares circunstancias. Por ejemplo, el Convenio de doble imposición celebrado entre España y Brasil, se vio afectado por esta cláusula, porque desde finales de 2003, Brasil estableció una tributación más reducida para los dividendos y cánones pagados por las empresas brasileñas, en sus Convenios con Finlandia y Japón⁷¹.

A propósito de la aplicación de la CNF, debe también destacarse que, en virtud de los Acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC), los países no pueden normalmente establecer discriminaciones entre sus diversos interlocutores comerciales. De esta manera, si se concede a un país una ventaja especial (por ejemplo, la reducción del tipo arancelario aplicable a uno de sus productos), se tiene que hacer lo mismo con todos los demás miembros de la OMC. Este principio de la CNF, tiene tanta importancia que es el primer artículo del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), que regula el comercio de mercancías. El principio CNF es también prioritario en el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) y en el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC), aunque en cada acuerdo este principio se aborda de manera ligeramente diferente⁷².

⁶⁸ Cfr. Kofler, G.W. y Schindler, C.P.: “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in “D” case”, *European Taxation*, december 2005, pp. 32 y 533.

⁶⁹ Vid. Hinneken: “Compatibility of bilateral tax treaties with EC Law. Application of the rules”, *EC Tax Review*, n.º 4, 1995, p. 213.

⁷⁰ En este sentido, véanse las referencias citadas por KOFLER, G.W. y SCHINDLER, C.P.: “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in “D” case”, *European Taxation*, december 2005, pp. 532 y 533.

⁷¹ Su aplicación al caso expuesto se deduce del mandato contenido en el Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. (BOE 31 de diciembre de 1975), en concreto, de lo previsto en su protocolo, en el que se hace constar que en el momento de firmar el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil, los infrascritos, para esto debidamente autorizados, acordaron las siguientes disposiciones que constituyen parte integrante del presente Convenio: Ad/artículo 10, párrafo 2: En el caso en que el Brasil, después de firmado el presente Convenio, redujera el impuesto sobre los dividendos mencionados en el párrafo 2 del artículo 10, pagados por una sociedad residente del Brasil a un residente de un tercer Estado no situado en Iberoamérica y que posea por lo menos el 25 por 100 del capital con derecho a voto de la sociedad residente del Brasil, una reducción igual será automáticamente aplicable al impuesto sobre los dividendos pagados a una sociedad residente de España que se encuentra en condiciones similares; Ad/artículo 12, párrafo 2.: En el caso en que el Brasil, después de firmado el presente Convenio, redujera el impuesto sobre los cánones mencionados en el párrafo 2, b), del artículo 12, pagados por un residente del Brasil a un residente de un tercer Estado no situado en Iberoamérica, una reducción igual será automáticamente aplicada al impuesto aplicable a los cánones pagados a un residente de España que se encuentre en condiciones similares; y, Ad/artículo 12, párrafo 3: En el caso de que Brasil, después de firmado el presente Convenio, permita que los cánones mencionados en el artículo 12, párrafo 3, pagados por una sociedad residente del Brasil a un residente de un tercer Estado no situado en Iberoamérica y que posea, por lo menos, el 50 por 100 del capital con derecho a voto de la sociedad residente del Brasil, sean deducibles a efectos de determinación de los beneficios de esta sociedad, esta deducibilidad será automáticamente aplicable, en condiciones similares, a la sociedad residente del Brasil que pague los cánones a un residente de España.

⁷² De un extracto de la obra *The Work of the International Law Commission*, 7th ed, vol 1, United Nations, New York, 2007 (incluido en <http://untreaty.un-og/ilc/summaries>) podemos destacar algunos aspectos sobre los primeros planteamientos que se hace de la CNF y de su estado actual en el seno de la organización mundial de las Naciones Unidas. Así, se nos dice que la CNF se planteó por primera vez en 1964 cuando la Comisión de las Naciones Unidas examinaba la interrelación de los Tratados y los terceros Estados. Después de examinar la cuestión, la Comisión de las Naciones Unidas concluyó que no era aconsejable tratar la CNF en la codificación de la ley general de los tratados, si bien consideró que esta cláusula podría en algún momento futuro formar parte de un estudio especial. En su *decimonoveno período* de sesiones, en 1967, en vista del interés manifestado en el mismo por los representantes en la Sexta Comisión y el hecho de que la interpretación de los aspectos legales podría ser de ayuda a la labor de la Comisión de las Naciones Unidas sobre el Derecho Mercantil Internacional, la Comisión decidió incluir en su programa de trabajo el tema de la CNF en el derecho de los tratados. Finalmente, la Asamblea General, en su *cuadragésimo sexto período* de sesiones, en 1991, examinó de nuevo el tema. En su decisión 46/416, de 9 de diciembre de 1991, la Asamblea, habiendo tomado nota de la valiosa labor realizada por la Comisión sobre la CNF, así como las observaciones y los comentarios de los Estados miembros, de los órganos de las Naciones Unidas, de los organismos especializados y de las organizaciones intergubernamentales interesadas, decidió presentar el borrador de *artículos* sobre la CNF, que figuraba en el informe de la Comisión sobre la labor de su trigésimo período de sesiones, a la atención de los Estados miembros y las organizaciones intergubernamentales interesadas para su consideración en los casos estudiados y hasta el punto en que se estime oportuno.

Finalmente, como se había adelantado, debe tenerse en cuenta que a la luz de la más reciente jurisprudencia del TCE no es discriminatoria la no inclusión de una CNF, lo cual pone en entredicho la adopción obligatoria de esta propuesta (aunque no por ello debe rechazarse de plano la misma, pues nada obstaría a que voluntariamente la asumieran los Estados miembros en sus CDI). Así lo pone de relieve la Sentencia del TJCE de 5 de julio de 2005 (*Caso D*, Asunto C-376/03), en la que se ha constatado (en contra de la opinión sustentada por el Abogado General) que actualmente el Derecho comunitario no reconoce esta cláusula, sino que su base está en el “principio del trato nacional”⁷³. Principio que obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a “conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio”⁷⁴.

Algunos autores, como Kofler y Schindler, apuntan en sus conclusiones y perspectivas de futuro efectuadas entorno al comentario de la Sentencia del caso “D”, que es difícil especular sobre los motivos que están llevando al TJCE a ser cada vez más desconfiado en los casos que se le plantean de tributación directa. Ya que, no hace mucho se podía afirmar que “se trata de un jugador arriesgado aquél que apuesta en contra del contribuyente ante el TJCE”. Sin embargo, las decisiones recientes en contra de los contribuyentes, como en los casos “D”, *Schempp y Blanckaert*, han hecho que nos encontremos ante un mal momento para los jugadores. De este modo, parece existir un común acuerdo entre los analistas jurídicos del derecho comunitario que la decisión en el caso “D” estuvo, como su pobre razonamiento implica, muy reñida en la Gran Sala del TJCE, y que la presión política de los Estados miembros pudo haber contribuido a que el TJCE diese este giro tan favorable al Estado miembro. No obstante, en opinión de Kofler y Schindler, la decisión en el caso “D” deja la impresión de que el Tribunal de Luxemburgo quería, por todos los medios, mantener cerrada la caja de Pandora, aunque una posición diferente basada en la decisión del caso *Gilly* podría haber puesto de manifiesto que las implicaciones de la obligación CNF no deberían sobrevalorarse. En definitiva, el tema de la discriminación horizontal entre no residentes puede haber sacado a la luz otro límite a la capacidad que tienen las libertades fundamentales para mejorar la armonización (negativa) de la tributación directa en la Comunidad. Esto no implica necesariamente, según estos autores, que se haya enterrado la CNF como una idea de la UE, ya que es del todo inaceptable en el mercado único que los CDI entre Estados Miembros otorguen tratamiento fiscal preferencial a empresas en uno o varios Estados miembros, y no a empresas residentes en el resto de Estados miembros⁷⁵.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Tras toda la actividad desarrollada por la Comisión hasta la fecha, no se observa una tajante, entendemos que *conscientemente*, adopción de una alternativa concreta para solventar los problemas detectados. A su juicio, todas las propuestas ofrecen ventajas e inconvenientes. La Comisión se mantiene cautelosa en este proyecto.

De este modo, en nuestro parecer, la Comisión Europea pretende sondear la opinión de todos los agentes implicados (Estados miembros, contribuyentes, expertos e instituciones comunita-

⁷³ Cfr. Kofler, G.W. y Schindler, C.P.: “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in “D” case”, *European Taxation*, december 2005, págs. 532 y 533. También, de la misma manera que en el caso *D*, el TJCE se pronuncia en su Sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation*, asunto C-374/04, señalando que, tal como ya dijo el Tribunal en aquel caso, “el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionados en éste... Por tanto, la concesión de un crédito fiscal a una sociedad no residente que percibe dividendos de una sociedad residente, tal como se establece en determinados CDI celebrados por el Reino Unido, no puede considerarse una ventaja separable del resto de dichos convenios, sino que forma parte integrante de estos y contribuye a su equilibrio general”.

⁷⁴ En definitiva, el principio del trato nacional prevé la aplicación del CDI del Estado de ubicación del establecimiento permanente, no del mejor CDI. Vid. Sentencia del TJCE de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, Asunto C-307/97; Cfr. VVAA: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Editorial CISS, Valencia, 2006, pp. 711 a 713.

⁷⁵ Vid., Kofler, G.W. y Schindler, C.P.: “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in “D” case”, *European Taxation*, december 2005, pp. 539 y 540



rias) antes de emprender una decisión que, aunque en un principio pudiera parecer la más conveniente en la práctica para solucionar los constatados problemas de doble imposición que hoy en día se encuentran irresueltos (o con complicadas vías de solución), tropezara con otros obstáculos (mayormente, de carácter procedimental) que defenestraran todo el trabajo realizado. Experiencia, en este sentido, no le falta.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J.M. (2005): *El Régimen Jurídico de la Transparencia Fiscal Internacional*, IED, Madrid.
- AULT, H.J. (1994): "The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties", *Intertax*, n.º 4.
- AVERY JONES, J.F. (1997): "Further thoughts on non-discrimination in Europe following Asscher", *British Tax Review*, n.º 2.
- (2001): "A Comment on AMID", *European Taxation*, july.
- BAKER, P. (1994): *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2nd. Ed., Sweet & Maxwell, London.
- BETHLEHEM, D. (1998): "International Law, European Community Law, National Law: three systems in the search of framework", en *International Aspects of the European Union*, Martinus Nijhoff, Netherlands.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1970): «Los Convenios para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en AAVV. *Estudios de doble imposición internacional*, IEF, Madrid, p. 70.
- (1986): "Los convenios complementarios entre los Estados miembros de la CEE", *Noticias CEE*, n.º 12.
- BUHLER, O. (1968): *Principios de Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- BURGIO M. (1995): "L'Union européenne et la fiscalité directe des entreprises", *Revue des affaires européennes*, LGDJ n.º 2.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (1996): *Jurisprudencia Tributaria del TJCE (1992-1995)*, La Ley, Madrid.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2000): *Jurisprudencia Tributaria del TJCE (1996-1999)*, La Ley, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (1997): *La doble imposición en los convenios de doble imposición y en la UE*, Aranzadi, Pamplona.
- (2002): "Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIS? (Parte I)", *Crónica Tributaria*, n.º 102.
- CALVO SALINERO, R. (1998): "Convenios bilaterales y discriminación fiscal en la UE", *Quincena Fiscal*, n.º 16/1998.
- DAVIES, D. (1985): *Principles of International Double Taxation Relief*, Sweet & Maxwell, Londres.
- DIBOUT, Patrick (1998): «L'Europe et la fiscalité directe», *Petites Affiches* 153, 23 diciembre.
- DOURADO, A.P. (2002): "From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft Case: scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and the Most-Favoured-Nation Clause in EC Member States Tax Treaties", 11 *EC Tax Review*.

- FALCÓN y TELLA, R. (1988): *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las CEE*, Civitas, Madrid.
- GARCÍA PRATS, A. (1994): "Triangular cases and residence as a basis for alleviating international double taxation", *Intertax*, n.º 11.
- (2001): "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero", *RDFHP*, n.º 260 y 261.
- GUTMANN, D. (2001): "Tax treaty interpretation in France, the relevance of EC Law", *EC Tax Review*, n.º 4.
- HAUSCHILD, W.M. (1975): "L'importance des conventions communautaires pour la création d'un droit communautaire", *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, Paris.
- HINNECKENS, L. (1994): "Compatibility of bilateral tax treaties with EC Law. The rules", *EC Tax Review*, n.º 4.
- (1995): "Compatibility of bilateral tax treaties with EC Law. Application of the rules", *EC Tax Review*, n.º 4.
- (2001): "AMID: the wrong bridge or a bridge too far?", *European Taxation*, june.
- HUND, D.(1989): «Towards a Revised OECD Model Tax Treaty?», *Intertax*, n.º 6, p. 222, *Intertax*, n.º 6-7.
- KOFLER, G.W. y SCHINDLER, C.P. (2005): "Dancing with Mr. D": The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in "D" case", *European Taxation*, december.
- LANG, M. (1997): "The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties", en *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer, Deventer.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. (2000): "Comentarios a la resolución del TJCE en el caso Verkooijen", *Crónica Tributaria*, n.º 96.
- (2001): *Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades*, Documento n.º 1/2001, Instituto de Estudios Fiscales.
- (2009): Conferencia inédita titulada "Derecho comunitario y Convenios de Doble Imposición", impartida en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario "El Impuesto sobre Sociedades en una Economía Globalizada: el tránsito hacia su armonización europea", celebrado en Valencia los días 20 y 21 de mayo de 2009.
- MALHERBE, J. y DELATTRE (1996): "Compatibility of LOB provisions with EC Law", *European Taxation*, n.º 1.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (1995): "EC Law and clauses on limitation of benefits in the treaties with US after Maastricht and the US-Netherlands tax treaty", *EC Tax Review*, n.º 2.
- (1999): *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Kluwer, Deventer.
- (2001): "Jurisprudencia tributaria del TJCE", *Civitas REDF*, n.º 113.
- MARTÍN JIMENEZ, A.; GARCÍA PRATS, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2001): "Triangular cases, tax treaties and EC Law", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol.55, n.º 6.
- MONTAGNIER G. (1997): « Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995 – février 1997) », *Revue trimestrielle de droit européen*, n.º 33, abril-junio.
- (1999): «Harmonisation fiscale communautaire (mars 1997- mars 1999)», *Revue trimestrielle de droit européen*, n.º 4, octubre-diciembre.
- OFFERMANN, R. (1995): "Tax treaties in conflict with the EC Treaty", *EC Tax Review*, n.º 2.
- PALAO TABOADA, C. (1972): «El procedimiento amistoso en los Convenios para evitar la doble imposición», *Hacienda Pública Española*, n.º 16.

- PISTONE, P. (2002): *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, The Hague.
- (2002): «An EU Model Tax Convention», 11 *EC Tax Review*.
- QUATREMER, J. (1998): « Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale, entretien avec Mario MONTI », *Petites Affiches*, 153, 23 diciembre.
- RÄDLER, A.J. (1992) en sus trabajos: “Tax Treaties and the Internal Market (Annex 6)”, in *Report of the Committee of Independents Experts on Company Taxation (the Ruding Report)* (Brussels: Commission of European Communities).
- (1995): “Most-Favoured-nation Clause in European Tax Law?”, 4 *EC Tax Review*.
- ROSEMBUJ, T. (1998): “Treaty Shopping. El abuso de tratado”, *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, n.º 29.
- SCHUCH, J. (1998): “EC Law requires multilateral tax treaty”, *EC Tax Review*, n.º 1.
- SERRANO ANTÓN, F. (2001): “Comentario a la sentencia del TJCE en el caso AMID”, *Crónica Tributaria*, n.º 98.
- VAN DEN HURK, H. (1999): “The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired by the Gilly and ICI cases)”, *EC Tax Review*, n.º 4.
- VEGA BORREGO, F. (2005): *El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición*, documento número 8/2005 del Instituto de Estudios Fiscales.
- (2003): *Las medidas contra el Treaty Shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- VOGEL, K. (1997): *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer7.
- (1998): “Some observations regarding “Gilly””, Editorial, *EC Tax Review*, n.º 3.
- VOGEL, K., GUTMAN, D. & DOURADO, A.P. (2006): “Tax treaties between Member States and Third States: ‘reciprocity’ in bilateral tax treaties and non-discrimination in EC law”, *EC Tax Review*, 2006-2
- VVAA. (2005): “A Comparative Study of the Thin Capitalisation Rules in the Member States of the European Union and Certain Other States”, en *European Taxation*, septiembre/octubre, pp. 367 y ss., introducción realizada por Gouthière.
- VVAA. (2006): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Editorial CISS, Valencia.

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

2000

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

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

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

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000)
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 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.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 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 Heijts, 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.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a 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.^a 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 Antigueira Pérez.
- 30/06 Cohesin 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 CO₂.
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: Myrian 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 Almudí 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 Candel 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 Candel 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.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.^a Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.
Autor: Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autoras: Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.
Autor: Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.
Autora: M.^a Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?.
Autor: Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.
Autora: María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *nonprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.
Autora: Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).
Autora: Mercedes Núñez Grañón.
- 26/09 La coordinación de los Convenios para evitar la Doble Imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.
Autor: Francisco J. Magraner Moreno.