

# REFLEXIONES EN TORNO AL CONCEPTO DE DISCRIMINACIÓN: LOS OBSTÁCULOS FISCALES A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS EN LA CE

Por LUIS M. HINOJOSA MARTÍNEZ (\*)

## I. INTRODUCCIÓN

### 1. LAS DISPOSICIONES FISCALES DEL TRATADO DE ROMA

1. La alusión a la interdependencia económica entre los distintos países en el mundo actual resulta un tópico habitual en los estudios de derecho internacional de nuestros días. Existe, sin embargo, un reducto de la soberanía económica de los Estados, que ha permanecido casi inalterado, al menos formalmente, a pesar de la proliferación de normas internacionales en relación con los intercambios transfronterizos de mercancías, servicios y capitales: el poder fiscal del Estado.

Cuando se redactó el TCEE, no se consideró conveniente que la Comunidad se viese dotada de poder tributario o, ni tan siquiera, que la Comunidad tuviese competencia para armonizar los impuestos directos devengados en los EEMM. Las únicas referencias expresas al derecho fiscal que se encuentran en el Tratado de Roma, con la excepción del artículo 220 (1), son atinentes a la imposición indirecta y a los impuestos aduaneros. Esta ausencia de referencias expresas a la fiscalidad directa en el

---

(\*) Doctor, Area de Derecho Internacional Público, Universidad de Granada

(1) El art. 220 insta a los EEMM a desarrollar negociaciones con vistas, *inter alia*, a la supresión de la doble imposición en la Comunidad. El hecho de que se haga referencia a los EEMM como protagonistas de la negociación pone de manifiesto que la fiscalidad directa se mantiene como una competencia nacional.

TCE ha sido utilizada por algunos EEMM para negar a la CE cualquier competencia en ese terreno (2).

2. No obstante, parece claro que las diferencias en el tratamiento fiscal de las rentas en los distintos EEMM pueden generar distorsiones de la competencia entre los agentes económicos comunitarios y engendrar obstáculos a la plena realización de las libertades del mercado interior. En ese contexto, las disposiciones generales relativas a la consecución de dicho mercado interior pueden tener incidencia en el derecho tributario de los EEMM. Así, en especial, el art. 100 TCE prevé la posibilidad de que el Consejo adopte (por unanimidad) normas de armonización de las disposiciones nacionales que afecten al establecimiento o al funcionamiento del mercado común (3).

A pesar de ello, la regulación de la fiscalidad directa sigue esencialmente en manos de las autoridades nacionales y la armonización normativa, en este terreno, se encuentra todavía en una fase muy incipiente. Incluso los problemas causados por la doble imposición se resuelven en la actualidad a nivel bilateral entre los EEMM a través de convenios clásicos de doble imposición.

El objetivo de este artículo consiste en el estudio de una reciente jurisprudencia del TJCE relativa a la posibilidad de diferenciar el trato entre residentes y no residentes en el impuesto sobre la renta de los EEMM.

---

(2) No altera esta situación el hecho de que el TUE haya introducido una disposición como el art. 73 D, en el que se señala que la liberalización de los movimientos de capital «se aplicará sin perjuicio del derecho de los EEMM a aplicar las disposiciones pertinentes de su derecho fiscal que distingan entre contribuyentes» en función de su lugar de residencia o del lugar de colocación de su capital, así como a adoptar las medidas necesarias para evitar las infracciones a su derecho fiscal. Esta disposición confirma el carácter nacional de la competencia normativa en materia fiscal.

(3) De hecho, el art. 100 TCE fue utilizado como base jurídica de las dos únicas directivas de armonización de la fiscalidad directa adoptadas por el Consejo hasta el día de hoy [Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23.7.1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes EEMM (DOCE n.º L 225/1 de 20.8.1990); Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23.7.1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los EEMM (DOCE n.º L 225/6 de 20.8.1990)]. Para una descripción del largo proceso de negociación que necesitaron estas directivas desde su presentación por parte de la Comisión en 1969, puede verse P. EVERAERT/ L. M. HINOJOSA MARTÍNEZ, «The EEC Opens the Door to Tax-free Mergers», en *International Tax Review*, noviembre 1990, p. 26.

Esta jurisprudencia ha supuesto importantes novedades para el concepto de discriminación en el contexto de la libre circulación de personas. Dejo fuera de dicho ámbito de estudio el impuesto sobre sociedades así como las repercusiones de esta jurisprudencia en la libre prestación de servicios.

## 2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS EN LA CE

3. No parece que la diferencia de presión fiscal en el IRPF entre los EEMM pueda justificar, por sí sola, desplazamientos de población. Sin duda, se pueden identificar otros factores (culturales, lingüísticos, climáticos, nivel de remuneración, etc.) que tienen más relevancia a la hora de determinar la elección por los particulares del lugar de trabajo. Sin embargo, el hecho de que los EEMM suelen diferenciar el tratamiento fiscal aplicable a residentes y a no residentes puede tener como resultado la aparición de discriminaciones que supongan un obstáculo para la libre circulación de personas. Este problema se muestra especialmente evidente en el caso de los trabajadores fronterizos, es decir, aquéllos que cruzan la frontera para acudir a su lugar de trabajo y que, por tanto, obtienen sus rentas en un país distinto de aquél en el que residen. Muchas veces, estos trabajadores se ven seriamente perjudicados al serles aplicado el régimen fiscal de los no residentes.

4. La Comisión nunca ha considerado como una prioridad la armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas en la Comunidad. Al margen de una propuesta sobre fiscalidad del ahorro relacionada con la libre circulación de capitales (4), su única iniciativa de armonización normativa en el contexto del IRPF ha sido una propuesta de directiva relativa a la imposición de las rentas en relación con la libre circulación de trabajadores en el interior de la Comunidad de 1979 (5). Esta propuesta fue retirada en 1992 y sustituida por una Recomendación de la Comisión

---

(4) La problemática fiscal que plantea la liberalización de los movimientos de capital en la Comunidad se articula principalmente en torno a la cuestión de la fiscalidad del ahorro. Para un estudio de la propuesta de la Comisión en este ámbito, así como de las consecuencias del fracaso de la misma a la hora de suscitar el acuerdo entre los EEMM, puede verse L. M. HINOJOSA MARTÍNEZ, *La regulación de los movimientos internacionales de capital desde una perspectiva europea*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1997, pp. 117-122.

(5) JOCE n.º C 21/6, de 26.1.1980.

a los EEMM relativa a la imposición de determinadas rentas obtenidas por los no residentes en un EM distinto del que residen. En esta última, se insta a dichos EEMM a terminar con las discriminaciones que sufren este tipo de contribuyentes (6).

La sustitución de la propuesta de directiva por una recomendación no puede considerarse como una derrota de la Comisión. Paradójicamente, la lectura que el TJCE ha hecho en las sentencias que comento a continuación nos enseña que el contenido de esa propuesta ya se encontraba implícito en las disposiciones originales del Tratado sobre la libre circulación de personas en el mercado interior. Puede decirse, incluso, que el Tribunal ha ido más lejos que la propia Comisión en su Recomendación de diciembre de 1993 en la prohibición de discriminaciones entre residentes y no residentes. En consecuencia, la Recomendación marca el umbral por debajo del cual la Comisión perseguirá a los EEMM ante el TJCE, a sabiendas de que cuenta con el apoyo de una jurisprudencia muy favorable a sus posiciones.

5. Si nos situamos en el plano de los principios generales, el problema que plantea la aplicación del concepto comunitario de discriminación a la distinción fiscal entre residentes y no residentes es que se trata de una noción ajena al derecho tributario internacional. La generalidad de los Estados distingue entre esos dos tipos de contribuyentes y establece regímenes diferenciados para ambos con el objetivo de asegurar un determinado nivel de ingresos fiscales, fomentar el ahorro nacional, atraer inversiones extranjeras, etc. Estos objetivos de interés general se consideran legítimos y las discriminaciones deben ser manifiestamente arbitrarias para que resulten incompatibles con los instrumentos internacionales asumidos por los Estados (7).

En el contexto comunitario, el art. 6 TCE prohíbe las discriminaciones por razón de nacionalidad en el ámbito de aplicación de dicho trata-

---

(6) Recomendación 94/79/CE de 21.12.1993, DOCE n.º L 39, de 10.2.1994. La Recomendación, publicada en la serie L del *DOCE*, está redactada en un tono imperativo y se aplica a trabajadores asalariados, no asalariados y a las pensiones, cuando los ingresos en el EM donde no se es residente supongan al menos un 75 % del total de los ingresos imponibles en ese año fiscal.

(7) Resulta interesante constatar las diferencias de interpretación entre europeos y norteamericanos en relación con el concepto de discriminación que utiliza el art. 24 del Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE (B. KNOBBE-KEUK, «Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions—Ban and Justification—», en *EC Tax Review*, n.º 3/1994, pp. 74-75).

do. Esta interdicción se reproduce en los arts. 48 y 52 TCE en lo que respecta a la libre circulación de personas (8). Pues bien, y aquí es donde radica el problema, el TJCE ha reiterado en varias ocasiones que la diferencia de trato por razón de residencia puede considerarse como una restricción encubierta por razón de nacionalidad, porque los no residentes son normalmente nacionales de otros EEMM (9). Si se traslada este concepto de restricción al terreno fiscal se produce una auténtica revolución, pues se está cuestionando una piedra angular no sólo de los sistemas fiscales de todos los EEMM sino del derecho fiscal internacional. Adicionalmente, conviene recordar que los convenios de doble imposición, cuya conclusión entre EEMM estimula el art. 220 TCE, se basan en la concesión de ventajas recíprocas entre dos Estados que, por definición, sólo se aplican a las personas residentes en dichos Estados (excluidos por tanto los residentes en otros EEMM). En tales circunstancias, el TJCE se ha visto forzado a moverse en un difícil equilibrio, consciente de la imposibilidad de ilegalizar los convenios de doble imposición y preocupado por la necesidad de evitar que las discriminaciones fiscales perjudiquen la integración del mercado interior.

## II. LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE SOBRE LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### 1. LA SENTENCIA BIEHL: SE ROMPE EL TABÚ

6. Ya en 1986, la sentencia *Comisión c. Francia* (10) había marcado un hito fundamental en la jurisprudencia del TJCE sobre fiscalidad di-

---

(8) Más concretamente, el Reglamento n.º 1612/68 de 15.10.1968, relativo a la libre circulación de trabajadores en el interior de la Comunidad (*JOCE* n.º L 257/2, de 19.10.1968), exige la aplicación de los mismos beneficios fiscales para los trabajadores nacionales y para los trabajadores nacionales de los demás EEMM de la Comunidad (art. 7 del reglamento).

(9) Ver, por ejemplo, la sentencia del TJCE de 25.7.1991, as. C-221/89 *Factor-tame, Rep.*, p. I-3967, punto 32.

(10) Sentencia de 28.1.1986, as. 270/83 *Comisión c. Francia, Rep.*, p. 285. En este asunto se cuestionaba la compatibilidad con el art. 52 TCE de la legislación tributaria francesa que reservaba a las personas que tuviesen su domicilio real o social en Francia, o que estuviesen domiciliadas en el territorio de los Estados que hubie-

recta. Por primera vez se reconocía que el ordenamiento comunitario podía limitar la competencia de los EEMM para distinguir el tratamiento fiscal de residentes y no residentes. No obstante, el alcance de esta sentencia podía entenderse limitado por el hecho de que, como señaló el propio Tribunal, «respecto a las *sociedades*, (...) su domicilio (...) sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado» (11).

Aun así, en la misma sentencia, el TJCE se cuidaba de matizar, en una frase críptica, que «no se podía excluir absolutamente que una distinción, según el domicilio de una sociedad o según la residencia de una persona física, en ciertas condiciones pudiera ser justificada en un dominio como el derecho fiscal». En ese asunto, el legislador francés, al tratar de manera idéntica (desde el punto de vista impositivo) a los establecimientos de las sociedades residentes y de las no residentes, demostraba la existencia de una situación de igualdad objetiva entre ambas categorías de entidades, lo que deslegitimaba la diferencia de trato en cuanto al «crédito fiscal imputable» (12).

7. La novedad en la sentencia *Biehl* (13) reside en la aplicación en el ámbito de la fiscalidad directa de los individuos de la misma limita-

sen concluido con Francia convenios de doble imposición, el beneficio del «crédito fiscal imputable» (descuento del 50 % del importe pagado por la sociedad que reparte dividendos en el impuesto del beneficiario de los mismos para mitigar la doble imposición).

(11) Sentencia de 28.1.1986, ya citada, p. 304, punto 18 (cursiva añadida).

(12) Adicionalmente, el gobierno francés había intentado justificar la discriminación en relación con el crédito de impuesto señalando que de esta forma se intentaba compensar las ventajas que el derecho fiscal francés concedía a los no residentes. Sin embargo, el TJCE no aceptó este argumento porque aun en el caso de «que tales ventajas existan, éstas no pueden justificar el incumplimiento de la obligación impuesta por el art. 52» (punto 21 de la sentencia *Comisión c. Francia* de 28.1.1986, ya citada). En consecuencia, no es necesario realizar complicados cálculos en cada caso particular para determinar si el resultado global es más o menos ventajoso para la sociedad no residente. Para infringir el art. 52 basta con que en un aspecto concreto del impuesto exista discriminación.

(13) Sentencia del TJCE de 8.5.1990, as. C-175/88 *Biehl, Rep.*, p. I-1790. En este asunto se cuestionaba la compatibilidad de la ley del impuesto sobre la renta luxemburgués con el art. 48 (2) TCEE. La mencionada ley establecía que si un trabajador por cuenta ajena residía sólo durante una parte del año en Luxemburgo (porque comenzaba a residir o abandonaba el país durante ese período impositivo) no tenía derecho a la devolución de las cantidades retenidas de más a cuenta del Impuesto sobre las retribuciones y salarios.

ción a la capacidad de los EEMM de distinguir el tratamiento fiscal por razón de residencia (14). Las diferencias de trato por dicho motivo ya habían sido consideradas restricciones incompatibles con el Tratado en ámbitos ajenos al derecho fiscal (15), aunque el Tribunal había reconocido que, en algunos casos, esas diferencias podían estar objetivamente justificadas (16). De todas formas, la casi total ausencia de referencias a la fiscalidad directa en el TCE, unida al hecho de que la diferencia de trato entre residentes y no residentes fuese un eje central del sistema tributario de la práctica totalidad de los Estados, hacían que muchos pensasen que si un EM sometía a regímenes impositivos distintos a las mencionadas categorías de individuos (sujetos pasivos), no se podía hablar de discriminación. El tabú desaparece, al menos parcialmente, en la sentencia *Biehl*:

«A este respecto, procede destacar que, aunque se aplique independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo afectado, el requisito de la residencia permanente en el territorio nacional para obtener una posible devolución de una cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto puede perjudicar, en concreto, a los sujetos pasivos nacionales de otros EEMM. En efecto, serán a menudo estos últimos quienes abandonen el país o se establezcan en el mismo durante el año» (17).

---

(14) En realidad, se trata del resultado natural de la evolución de la jurisprudencia del TJCE sobre la libre circulación de personas. Desde un planteamiento inicial, más acorde con el tenor literal de los arts. 48 y 52, en el que el Tribunal reconocía una cláusula de tratamiento nacional en los mencionados preceptos, se ha pasado a una interpretación extensiva del concepto de discriminación hasta convertirlo en una prohibición de cualquier restricción a la libre circulación de personas, aunque dicha restricción no constituya una discriminación por razón de nacionalidad. Para un examen de esa evolución jurisprudencial, ver M. LÓPEZ ESCUDERO, «La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios», en *Cuadernos de derecho judicial*, n.º XXII, 1995, p. 17; J. WOUTERS, «Fiscal Barriers to Companies' Cross-Border Establishment in the Case-Law of the EC Court of Justice», en *Yearbook of European Law*, 1994, pp. 79-83.

(15) Ver, *inter alia*, sentencia del TJCE de 12.2.1974, as. 152/73 *Sotgiu, Rec.*, p. 164, punto 11; sentencia del TJCE de 15.1.1986, as. 41/84 *Pinna, Rep.*, p. 25, puntos 23-24; sentencia del TJCE de 2.2.1989, as. 186/87 *Cowan, Rep.*, p. 219, punto 10; sentencia *Factortame*, ya citada, p. I-3967, punto 32.

(16) Sentencia del TJCE de 6.11.1984, as. 182/83 *Fearon & Co. Ltd., Rec.*, p. 3685, punto 10.

(17) Sentencia *Biehl*, ya citada, p. I-1793, punto 14.

Por tanto, las discriminaciones por razón de residencia se equiparan a las discriminaciones por razón de nacionalidad también en el terreno de la fiscalidad directa de las personas físicas. Pudiera pensarse en un principio que el TJCE cuestionaba la legalidad de la penalización del cambio de residencia y no la diferencia de trato entre residentes y no residentes. Sin embargo, la jurisprudencia posterior confirmará que la intención del Tribunal era la de aplicar el concepto homologado de discriminación en el mercado interior a la regulación del impuesto sobre la renta en los EEMM (18).

## 2. LA SENTENCIA BACHMANN: EL DIFUSO PASO ATRÁS

8. En la sentencia *Bachmann* (19) se trataba de dilucidar la compatibilidad con los arts. 48, 59, 67 y 106 TCEE de una disposición del Impuesto sobre la renta belga que sólo permitía que determinadas primas de seguros fuesen consideradas gastos deducibles si se habían pagado a entidades establecidas en Bélgica. Más concretamente, en su análisis del art. 48 TCEE y aplicando el mismo razonamiento que en la sentencia *Biehl*, el

---

(18) El TJCE no aceptó las dos justificaciones alegadas por las autoridades luxemburguesas: A) El argumento de que la medida impositiva buscaba garantizar el carácter progresivo del impuesto es desestimado porque Luxemburgo no tenía en cuenta la renta global real del sujeto pasivo a la hora de establecer dicha progresividad. En efecto, si dicho sujeto pasivo no obtenía ingresos en el país de procedencia o en el país de destino la medida era claramente discriminatoria. El Tribunal no descarta completamente el derecho del EM en el que el individuo ha residido de forma temporal a gravar su renta con carácter progresivo, teniendo en cuenta la renta global del sujeto pasivo. Si durante un mismo período impositivo una persona ha residido en dos o más Estados, la única manera de evitar la doble imposición es a través de los mecanismos previstos en los convenios de doble imposición. Ahora bien, de la sentencia *Biehl* se deduce que, en la Comunidad, el EM en cuestión debe tener en cuenta al fijar su carga tributaria la situación del sujeto pasivo en el otro EM concernido cuando se produce un cambio de residencia. B) La existencia de un procedimiento de gracia que permitía a los sujetos pasivos afectados solicitar la devolución de las cantidades pagadas en exceso, si demostraban la discriminación que les había acarreado la normativa en cuestión, tampoco fue considerada como circunstancia eximente por parte del Tribunal. Dicho procedimiento no aseguraba la eliminación de la discriminación en todos los casos.

(19) Sentencia del TJCE de 28.1.1992, as. C-204/90 *Bachmann*, Rep., p. I-249.

TJCE consideró que esta disposición perjudicaba particularmente a los trabajadores no nacionales (20).

Al cuestionar la legitimidad de la distinción de trato fiscal de los pagos a sociedades residentes y no residentes, el Tribunal es consciente de que no puede colapsar el sistema tributario de los EEMM que, como he venido reiterando, tiene uno de sus ejes fundamentales en esa distinción. Por ello, en la sentencia *Bachmann*, el TJCE recurre a un concepto tradicional en su jurisprudencia, como es el de las *exigencias imperativas de interés general*, con el objeto de modular los efectos que el nuevo principio pueda tener en el derecho impositivo de los EEMM. En la mencionada sentencia, el Tribunal consideró que si bien las disposiciones fiscales belgas objeto de la controversia se oponían en principio a los arts. 48 y 59 del TCEE, dichas disposiciones podían estar justificadas por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario nacional.

El órgano jurisdiccional se va a dotar así de un mecanismo creativo y flexible que contiene una «regla de razón». Ello le permitirá conjugar la necesidad de no poner en peligro una parte significativa de los ingresos fiscales de los EEMM con su obligación de identificar los obstáculos a la libre circulación de personas en el mercado interior. Sin duda, ese mecanismo puede facilitar la adaptación de las decisiones del TJCE a las necesidades del caso concreto y, por tanto, proporcionar las soluciones más equilibradas desde el punto de vista de la justicia material. Lamentablemente, por otro lado, esta construcción jurisprudencial adolecerá de una considerable inseguridad jurídica.

Además, el Tribunal debe pagar un canon adicional en el difícil equilibrio al que se obliga con este desarrollo jurisprudencial: la evolución o, si se prefiere, la redefinición fiscal del concepto de exigencia imperativa de interés general. En primer lugar, este concepto no se había utilizado con anterioridad en el contexto del artículo 48 TCE y, en segundo lugar, la noción se aplica a medidas discriminatorias por razón de residencia, lo que, según el propio Tribunal reconoce, viene a ser equivalente a una dis-

---

(20) Así, el Tribunal señaló que «los trabajadores que han ejercido una actividad profesional en un EM y ocupan posteriormente un empleo en otro EM (...) han suscrito, por lo general sus contratos de seguro (...) con aseguradores establecidos en el primer Estado. Por consiguiente, las disposiciones controvertidas pueden perjudicar particularmente a tales trabajadores, que por lo general, son nacionales de otros EEMM» (punto 9 de la sentencia *Bachmann*).

criminación por razón de nacionalidad (21). Por último, el Tribunal añade un nuevo motivo de interés general susceptible de justificar restricciones a las libertades del mercado interior: la coherencia del sistema fiscal nacional.

En una primera aproximación, la causa que pone en peligro la coherencia del sistema fiscal en el asunto *Bachmann* es la pérdida de ingresos fiscales que supondría para el EM permitir la deducción de las primas de seguro si no puede gravar más adelante las cantidades debidas por los aseguradores (lo que ocurrirá si éstos residen en otro EM) (22). El beneficio fiscal sólo se aplica si lleva aparejado un ingreso paralelo en las arcas del Estado. La ruptura del vínculo existente entre ambos elementos es el factor definitorio de la quiebra en la coherencia del sistema tributario nacional (23). Cabe preguntarse, no obstante, si la coherencia del sistema

(21) De todas formas, no creo que la aplicación de la excepción de interés general a medidas discriminatorias por razón de residencia suponga una desnaturalización de dicho concepto, como insinúa BERLIN (D. BERLIN, «Jurisprudence fiscale européenne», en *R.T.D.E.*, n.º 2/1992, p. 339). La discriminación por razón de residencia supone una discriminación encubierta por razón de nacionalidad, aunque se trata de una medida indistintamente aplicable a nacionales y extranjeros (es decir, formalmente no discriminatoria). Es una jurisprudencia constante del TJCE que la noción de interés general sólo puede aplicarse como justificación de una restricción a las libertades del mercado interior en el caso de que se trate de medidas no discriminatorias. Sin embargo, en relación al derecho de establecimiento, el TJCE ya había admitido la posibilidad de que exigencias de interés general justificasen una diferenciación de trato por razón de residencia, siempre que la medida se aplique igualmente a los nacionales del EM concernido (Sentencia *Fearon*, ya citada, p. 3685, punto 10). La sentencia *Bachmann* supone, por tanto, una consolidación de esta línea jurisprudencial que indica que para la utilización de la justificación de interés general en el contexto de la libre circulación de personas basta con que la medida no sea formalmente discriminatoria.

(22) El TJCE hace bien en desestimar en el punto 24 de la sentencia *Bachmann* la viabilidad de que el asegurador se comprometa al pago del impuesto desde otro EM. En efecto, la colaboración para la ejecución de deudas fiscales entre los EEMM es prácticamente inexistente en la Comunidad. En los pocos convenios bilaterales en los que se prevé esta posibilidad, se introducen cláusulas de orden público que permiten al Estado de residencia desestimar la petición cursada por la otra parte contratante por dicho motivo.

(23) La sentencia *Svensson* confirmará posteriormente que entre el beneficio fiscal y la compensación tributaria es necesario un vínculo directo cuya ruptura implicaría, de forma automática, una pérdida presupuestaria para el EM. En dicha sentencia, el TJCE consideró que la disposición nacional luxemburguesa que condicionaba la concesión de bonificaciones de interés en determinados préstamos inmobiliarios al

fiscal no puede ponerse en peligro por otros motivos. Si éste es el caso, podemos encontrarnos con nuevos desarrollos de este principio en futuros asuntos que se planteen ante el Tribunal.

9. Una vez identificado el principio de interés general, el TJCE estudia si la medida es adecuada para la realización de dicho objetivo y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo. En ese contexto, tras descartar la posibilidad de que los EEMM puedan gravar satisfactoriamente los pagos efectuados por los aseguradores establecidos en otros EEMM, así como la viabilidad económica de la constitución de fianzas que garanticen el pago del impuesto, el Tribunal señala:

«Es cierto que entre determinados EEMM existen convenios bilaterales que admiten la deducción fiscal de las primas pagadas en un Estado contratante distinto del que concede tal ventaja, y reconocen a un solo Estado la facultad de someter a tributación las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de sus contratos. No obstante, tal solución únicamente es posible a través de esta vía o mediante la adopción, por el Consejo, de las medidas de coordinación o de armonización necesarias» (24).

Este párrafo aparece aislado frente a la jurisprudencia tanto anterior como posterior del Tribunal. En efecto, resulta difícil compatibilizarlo con la afirmación de la sentencia *Comisión c. Francia* en el sentido de que no se puede hacer depender el ejercicio de los derechos derivados de las libertades fundamentales del mercado interior de la existencia de un convenio celebrado con otro EM (25). También parece difícil interpretarlo de

---

requisito de que éstos se hubieran contraído con una entidad residente era contraria a los arts. 59 y 67 TCEE y no podía justificarse como necesaria para mantener la coherencia del sistema tributario nacional. La razón estribaba en el hecho de que no existiese «ningún vínculo directo entre, por un lado, la concesión de la bonificación de interés a los prestatarios y, por otro, su financiación a través del impuesto que grava los beneficios de las entidades financieras» (Sentencia del TJCE de 14.11.1995, as. C-484/93 *Svensson, Rep.*, p. I-3975, punto 18).

(24) Sentencia *Bachmann*, ya citada, punto 26.

(25) Sentencia de 28.1.1986, *Comisión c. Francia*, ya citada, punto 26. En la propia sentencia *Bachmann*, el Tribunal reconoce que «no puede hacerse de [la] armonización un requisito previo para la aplicación del art. 48 del Tratado» (punto 11 de la sentencia). Se puede intentar salvar la aparente contradicción señalando que en el punto citado de la sentencia *Comisión c. Francia* y en el punto 11 de la sentencia *Bachmann* de lo que se trata es de identificar el ámbito de aplicación de las

forma coherente con la solución dada por el Tribunal al asunto *Wielockx* (26). A pesar de todo, el Tribunal consideró que el citado razonamiento era suficiente para justificar la proporcionalidad de unas normas tributarias que restringían no sólo la libre circulación de trabajadores sino, sobre todo, la libre prestación de servicios de seguro.

10. Debe hacerse referencia, por último, a un argumento del gobierno belga relativo a la eficacia de los controles fiscales, que fue rechazado por el TJCE, en lo que será una constante en la jurisprudencia posterior. Ante la alegación por parte de dicho gobierno de que no existen mecanismos que permitan asegurarse de la realidad de las certificaciones relativas a los pagos de las primas cuando éstos se efectúan en otros EEMM, el Tribunal responde que la directiva 77/799/CEE (27), relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos, proporciona a dichos EEMM la oportunidad de obtener información para la correcta liquidación del impuesto (28).

---

disposiciones del Tratado; en ese contexto, no es lícito sustraer una situación de hecho de las reglas que rigen el mercado interior con la excusa de la ausencia de armonización o la inexistencia de convenio de doble imposición. Sin embargo, en el punto 26 de la sentencia *Bachmann* lo que se analiza es la prueba de la existencia de un objetivo de interés general digno de protección, que justificaría una restricción ya constatada a la libre circulación de personas. Ahora bien, en la práctica, lo que importa es saber si las desigualdades entre residentes y no residentes pueden justificarse o no por la ausencia de convenio de doble imposición, independientemente del momento en el que se tenga en cuenta dicha circunstancia.

(26) En la sentencia *Wielockx* es la existencia de un convenio *bilateral* lo que garantiza la coherencia del sistema fiscal y permite la plena eficacia de la interdicción de las discriminaciones contenida en las disposiciones del TCE. Ver *infra* § 18. En el supuesto de hecho de la sentencia *Bachmann* también existía un convenio de doble imposición aplicable entre Bélgica y Alemania en el que Bélgica renunciaba a gravar las pensiones y los pagos efectuados por los aseguradores si el beneficiario de los mismos residía en el otro EM contratante en el momento del pago. Por tanto, Bélgica alegaba la necesidad de defender la coherencia de su sistema fiscal para salvaguardar unos ingresos a los que había renunciado de antemano en el convenio de doble imposición. Ver, al respecto, KNOBBE-KEUK, *loc. cit.*, 1994, pp. 80-81 y la bibliografía allí citada.

(27) JOCE n.º L 336 de 12.12.1977.

(28) Aun así, el art. 8 (1) de la mencionada directiva autoriza la denegación de una petición de información si la legislación o las prácticas administrativas del EM requerido no permiten a la autoridad competente realizar las investigaciones solicitadas u obtener dicha información. Sin embargo, tampoco esto era motivo suficiente para justificar que las primas de seguro no fuesen deducibles. «En efecto, nada

### 3. LAS SENTENCIAS SCHUMACKER Y WIELOCKX: EL OBSTÁCULO ES LA EXCEPCIÓN

11. Las sentencias *Schumacker* (29) y *Wielockx* (30) tienen varios elementos en común que justifican su estudio conjunto. En ambos casos nos hallamos ante trabajadores transfronterizos que residen en un EM, cuya nacionalidad ostentan, y que trabajan en otro EM, donde obtienen la práctica totalidad de sus rentas. Ambos son tratados como no residentes a los efectos del impuesto sobre la renta y ello les genera un perjuicio si se compara su situación con la de los residentes. El Sr. Schumacker era un trabajador por cuenta ajena y su situación es analizada desde la perspectiva del art. 48 TCEE (31). El Sr. Wielockx era un trabajador independiente y el Tribunal aplica los mismos principios utilizados en la sentencia *Schumacker*, aunque su situación se resuelve haciendo referencia al art. 52 TCEE (32).

El asunto *Schumacker* presentaba las características de uno de esos casos que marcan un hito en la jurisprudencia del Tribunal. Los EEMM advirtieron su importancia desde el principio y nada menos que seis gobiernos decidieron participar en apoyo de la administración fiscal alemana en el proceso. No es de extrañar, por tanto, que el Tribunal adorne la sentencia con algunas declaraciones de principio que pretenden enmarcar la relación entre fiscalidad directa y derecho comunitario de cara al futuro.

12. En primer lugar, el TJCE deja claro que aunque «en el estado impediría que las autoridades belgas exigieran al interesado las pruebas que considerasen necesarias», negando la deducción si éstas no se aportaban (punto 20 de la sentencia *Bachmann*). Si se permitiese esta posibilidad, se produciría un efecto menos restrictivo sobre la libre circulación de personas, garantizándose al mismo tiempo la veracidad de las transacciones objeto de deducción.

(29) Sentencia del TJCE de 14.2.1995, as. C-279/93 *Schumacker*, Rep., p. I-251.

(30) Sentencia del TJCE de 11.8.1995, as. C-80/94 *Wielockx*, Rep., p. I-2510.

(31) El Sr. Schumacker tenía básicamente tres pretensiones: a) que se le permitiese aplicar el régimen alemán del «*splitting*», que permite reducir la progresividad del impuesto sumando los rendimientos de cada cónyuge y dividiéndolos ficticiamente al 50 %; b) que se le permitiese deducir sus gastos sociales [seguros de vejez, enfermedad o invalidez] y c) que pudiese utilizar el procedimiento de regularización anual de las retenciones que permitía recuperar las cantidades eventualmente recaudadas en exceso por dicho concepto.

(32) El Sr. Wielockx pretendía que se le autorizase a deducir de sus rendimientos imponibles los rendimientos derivados de su actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez.

actual del derecho comunitario» la regulación de los impuestos directos corresponde a los EEMM, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el mencionado ordenamiento jurídico (33). Dicho con otras palabras, el derecho comunitario establece límites al poder fiscal de los EEMM. Se zanja definitivamente así una vieja polémica sobre la existencia o no de competencia comunitaria en materia de fiscalidad directa mediante la reafirmación de un principio que no es en absoluto novedoso en la jurisprudencia del Tribunal: los EEMM deben ejercer sus competencias de regulación respetando el derecho comunitario, independientemente del sector normativo de que se trate (34).

13. La segunda declaración de principio es más sorprendente. Tras recordar su jurisprudencia anterior, en la que había señalado que una diferencia de trato por razón de residencia puede equivaler a una discriminación por razón de nacionalidad (35), el Tribunal intenta tranquilizar a los EEMM con una afirmación que resulta cuando menos controvertida: «Ahora bien, *en materia de impuestos directos* la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables *por lo general*» (36).

(33) Sentencia *Schumacker*, ya citada, punto 21.

(34) Ver, por ejemplo, la sentencia *Micheletti* en la que el Tribunal reconoce que «la determinación de los modos de adquisición y pérdida de la nacionalidad» corresponde «de conformidad con el derecho internacional» a cada EM. No obstante, dicha competencia «debe ejercerse respetando el derecho comunitario» (Sentencia del TJCE de 7.7.1992, as. C-369/90 *Micheletti, Rep.*, p. I-4262, punto 10).

(35) Al margen de las sentencias mencionadas por el TJCE en este asunto (sentencias *Sotgiu* y *Biehl*, ya citadas), debe hacerse referencia a otras dos sentencias dictadas por el Tribunal en 1993 y 1994 relativas a la imposición de sociedades. En la sentencia *Commerzbank*, el Tribunal consideró que la no concesión de los complementos de devolución de los impuestos indebidamente ingresados a las sociedades no residentes era contraria a los arts. 52 y 58 TCEE, ya que las sociedades residentes sí tenían ese derecho (Sentencia del TJCE de 13.7.1993, as. C-330/91 *Commerzbank, Rep.*, p. I-4107); en la sentencia *Halliburton* también se consideró contraria a los arts. 52 y 58 TCEE la no exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de las reorganizaciones de sociedades en las que la sociedad transmitente está constituida de conformidad con el derecho de otro EM, habida cuenta de que esa exención sí se concede cuando la sociedad transmitente está constituida conforme al derecho nacional (Sentencia del TJCE de 12.4.1994, as. C-1/93 *Halliburton, Rep.*, p. I-1137). Estas sentencias habían aumentado la preocupación en las administraciones tributarias nacionales por las consecuencias presupuestarias que podía tener la nueva línea jurisprudencial del TJCE.

(36) Sentencia *Schumacker*, ya citada, punto 31 (cursiva añadida). La matización del Tribunal «en materia de impuestos directos» llama la atención. Parece ha-

El Tribunal parece ser sensible a la preocupación de los EEMM en el sentido de que poner en tela de juicio, como cuestión de principio, la diferencia de tratamiento entre residentes y no residentes, obligando a las autoridades nacionales a justificar cada diferencia de trato sobre la base de un principio de interés general, supondría un caos para los derechos fiscales nacionales e implicaría la eliminación de un principio generalmente aceptado en el derecho fiscal internacional. Por ello, la regla general es que la diferencia de tratamiento está justificada y que su calificación como obstáculo a la libre circulación de personas es la excepción. Las razones en las que se basa el Tribunal para justificar su declaración de principio son dos:

a) El lugar donde es más fácil apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar, es el EM de residencia (37).

b) El residente percibe normalmente la mayor parte de sus ingresos en el EM de residencia, que es a quien, según el derecho fiscal internacional, compete gravar al sujeto pasivo de manera global (38).

---

cer referencia a una particularidad en este terreno, ya que la única diferencia entre residentes y no residentes es legal y no de hecho. La diferencia de «situación» de los no residentes deriva de la opción reguladora del Estado (de los Estados, en general), que les aplica un régimen jurídico distinto en el ámbito tributario, pero no se justifica por ninguna diferencia de hecho.

(37) Sin embargo, el propio Tribunal contradice este argumento cuando más adelante, como venía señalando en una jurisprudencia constante, establece que la directiva 77/799/CEE, ya citada, permite a los EEMM obtener las «informaciones necesarias comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno» (sentencia *Schumacker*, ya citada, punto 45).

(38) El Estado de la fuente sólo suele gravar los ingresos obtenidos en su territorio. En realidad, este argumento hace referencia al principio de territorialidad, cuya compatibilidad con el derecho comunitario ha confirmado recientemente el TJCE en la sentencia *Futura* (Sentencia del TJCE de 15.5.1997, as. C-250/95 *Futura*, aún no publicada, punto 22). Quizá hubiera sido mejor hacer referencia expresa a dicho principio, sin lucubrar sobre el lugar donde suelen percibirse más ingresos, ya que no veo claro porqué obtener más o menos ingresos en un EM podría justificar una diferencia de trato en el contexto del mercado interior. En esta línea, WATTEL ha señalado que el Tribunal hubiera llegado al mismo resultado ampliando la noción de cohesión del sistema tributario nacional y asumiendo el establecimiento de un vínculo entre el sistema de tributación de renta mundial y la aplicación de las deducciones por circunstancias familiares o personales. Aunque aceptando esta justificación como principio general, se denegaría a Alemania su utilización en el caso concreto del Sr. Schumacker, ya que éste obtenía la práctica totalidad de sus rentas en ese país

En definitiva, en materia de fiscalidad directa no existiría obligación de trato nacional para los no residentes, salvo que demuestren encontrarse, a los efectos del impuesto, en una situación comparable a la de los residentes. Se resuelve así, al menos formalmente (y quizá de manera ficticia), la contradicción entre derecho fiscal internacional y derecho comunitario.

14. A pesar de todo lo dicho, en los asuntos *Schumacker* y *Wielockx*, el Tribunal va a considerar que se halla precisamente ante una situación excepcional, que justifica una excepción a la regla general. En ambos casos nos encontramos con lo que, en expresión afortunada de WATTEL, pueden denominarse como «residentes virtuales» (39). Se trata de trabajadores que obtienen la práctica totalidad de sus ingresos en el EM de la fuente y, en consecuencia, tributan por todos ellos en dicho Estado. Estos trabajadores se encuentran, por tanto, en una situación en la que «no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato» con los residentes en el Estado de la fuente (40). Más concretamente, se puede hablar de *residente virtual* cuando se dan dos condiciones:

a) *Que el sujeto pasivo obtenga sus ingresos total o «casi exclusivamente» en el EM de la fuente.* El Tribunal no aclaró lo que significaba esta expresión y ello puede generar inseguridad jurídica (41). Se suele hacer referencia al umbral del 75 % del total de los ingresos fiscales, que fue el utilizado por la Comisión en su Recomendación 94/79/CE (42), pero

---

(P. WATTEL, «The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law», en *C.M.L.Rev.*, vol 33, April 1996, p. 232).

(39) WATTEL, *loc. cit.*, 1996, p. 228.

(40) Sentencia *Schumacker*, ya citada, punto 37.

(41) Adicionalmente, añade una cierta confusión a la regla *Schumacker* una diferencia existente entre el punto 38 de la sentencia y el apartado 2.º del fallo. Mientras el primero habla de que el no residente obtenga «la mayor parte de sus ingresos y casi la totalidad de sus ingresos familiares» en el Estado de la fuente, el segundo exige únicamente que el no residente obtenga sus ingresos «total o casi exclusivamente» en el Estado de la fuente. ¿Depende la discriminación del Sr. Schumacker de que su esposa no gane dinero y, en consecuencia, no le sean aplicables los beneficios fiscales derivados de su situación familiar? Esto no parece razonable.

(42) Como ya se ha señalado supra § 4, la Comisión dirigió una Recomendación en 1993 (Recomendación 94/79/CE de 21.12.1993, ya citada) a los EEMM relativa a la imposición de determinadas rentas obtenidas por los no residentes en un EM distinto del que residen. En ella se les instaba a que otorgasen el mismo tratamiento que a los residentes a aquellos trabajadores comunitarios no residentes que

no deja de ser una cifra discutible en ausencia de intervención del legislador comunitario (43). La expresión «casi exclusivamente» parece sugerir un umbral más alto.

b) *Que el sujeto pasivo no obtenga suficientes ingresos en el EM de residencia para estar sujeto en él a un impuesto que tenga en cuenta su situación personal y familiar.* En realidad, éste es el fundamento de la discriminación en el razonamiento del Tribunal (44), ya que es esta circunstancia la que coloca al sujeto pasivo en una situación perjudicial. En tales casos, la determinación del régimen fiscal aplicable al sujeto pasivo corresponde exclusivamente al EM de la fuente, que es el responsable de remediar la situación de discriminación en la que se encuentra el *residente virtual*.

El problema que plantea esta regla es que hace depender la existencia de discriminación en el EM de la fuente del tratamiento que se otorga al                      obtuviesen al menos un 75 % del total de sus ingresos imposables en ese año fiscal en el EM de la fuente.

(43) En su legislación nacional actual Irlanda aplica un 75 %, Alemania un 90 %, Holanda un 90 %, etc. Ver un repaso del estado de las distintas legislaciones nacionales en este terreno en la respuesta del Comisario Monti de 14.7.1995 a la pregunta escrita E-1505/95 de 31.5.1995 (DOCE n.º C 273/21 de 18.10.1995). Resulta especialmente llamativa la opinión del Abogado General en el asunto *Schumacker* que propone que puesto que se trata de «una apreciación de hecho (...) corresponde al juez nacional determinar el nivel a partir del cual los rendimientos en el Estado de residencia son suficientes para que la situación personal del interesado sea tenida en cuenta por las autoridades fiscales de dicho Estado» (Conclusiones del Abogado General Sr. Léger, as. C-279/93, *Rep.*, p. I-241, punto 76). Esta propuesta me parece prácticamente inviable, puesto que obligaría al juez nacional a estudiar el sistema fiscal de otros EEMM, determinando si el sujeto pasivo tiene o no derecho a obtener beneficios fiscales en esos ordenamientos. La complejidad del procedimiento sería excesiva y adolecería de un considerable riesgo de error. Ver una crítica de esta propuesta en L.-V. MAUBLANC-FERNÁNDEZ, «Chronique de jurisprudence fiscale communautaire: libertés fondamentales et fiscalité», en *R.M.C. et de l'Union Européenne*, n.º 397, abril 1996, p. 310.

(44) «(...) la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo» (Sentencia *Schumacker*, ya citada, punto 38). Nos encontramos aquí con una diferencia importante entre la jurisprudencia del TJCE y la Recomendación 94/79/CE. Mientras que en esta última basta con que del total de ingresos del sujeto pasivo se obtenga al menos un 75 % en el EM de la fuente para que éste se vea impuesta una obligación de tratamiento nacional, el Tribunal exige además que sea imposible obtener los beneficios derivados de la situación personal y familiar en el EM de residencia.

sujeto pasivo en el EM de residencia (45), lo que no parece ni muy equitativo ni muy coherente con el concepto de discriminación tradicionalmente utilizado por el TJCE en su jurisprudencia (46).

15. El equilibrio entre derecho comunitario y derecho fiscal internacional que pretende mantener la regla del *residente virtual* se aplica únicamente a los beneficios fiscales de carácter personal y familiar. En efecto, en relación con la otra reivindicación del Sr. Schumacker (el acceso al procedimiento de regularización anual de retenciones o al procedimiento de declaración-liquidación en el impuesto sobre el salario que le permitiese la devolución parcial de las cantidades recaudadas mediante retención), el Tribunal considera que «el art. 48 del Tratado impone la igualdad de trato a nivel procedimental entre los nacionales comunitarios no residentes y los nacionales residentes» (47), sin que para ello sea relevante el porcentaje de renta obtenido por el no residente en el país de la fuente.

Se confirma así la interpretación más liberalizadora de la sentencia *Biehl*, en el sentido de que los beneficios fiscales (no ligados a la situación personal y familiar, es decir, ligados a un determinado tipo de renta o a la generalidad de las rentas) deben aplicarse por igual a residentes y no residentes, salvo que concurra algún motivo de interés general que justifique la diferencia de trato, como ocurrió en el asunto *Bachmann*.

A la vista de la situación descrita, la frase del TJCE «en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables por lo general» resuena más como ejercicio retórico destinado a calmar a los EEMM que como una apreciación *general*. Por otro lado, la calificación de lo que debe considerarse como circunstancias personales o familiares puede resultar controvertida en numerosas ocasiones.

---

(45) En consecuencia, si el EM de residencia practica el sistema de imputación como forma de evitar la doble imposición, no parece que la regla *Schumacker* sea de aplicación, al menos en el caso de que el EM de residencia tenga un tipo impositivo superior al EM de la fuente. En tal circunstancia, si el EM de la fuente concediese beneficios fiscales, éstos se verían absorbidos por el EM de residencia. Esto supondría una perversión de la regla jurisprudencial que lo que pretende es beneficiar al trabajador.

(46) En cualquier caso, es posible imaginar numerosas situaciones en las que el Tribunal deberá matizar esta regla del *residente virtual*: ¿qué ocurriría si el sujeto pasivo consigue sólo parcialmente dichos beneficios en el EM de residencia, o si obteniendo ingresos en varios EEMM no obtiene ninguno en el EM de residencia, o si el beneficio familiar o personal no existe en el país de residencia?

(47) Sentencia *Schumacker*, ya citada, punto 58.

16. En este último sentido, algunos autores (48) han criticado que el Tribunal resolviese el asunto *Wielockx* mediante la regla *Schumacker*. En efecto, el beneficio fiscal controvertido en el asunto *Wielockx* era relativo a las reservas para la vejez. Dichas reservas no pueden calificarse como circunstancias personales o familiares, sino como beneficios fiscales aplicables objetivamente a un determinado tipo de renta. En consecuencia, el EM de la fuente debía permitir la deducción de los rendimientos imponibles independientemente del nivel de ingresos en dicho Estado, sin necesidad de aplicar la regla *Schumacker*.

Sin embargo, el Tribunal consideró que dichas aportaciones eran deducciones personales porque así las calificaba la legislación holandesa en cuestión, al menos formalmente (teniendo en cuenta la fórmula de deducción). En consecuencia, aunque estoy de acuerdo en que los beneficios aplicables a las aportaciones a las reservas de vejez deben considerarse técnicamente como deducciones relacionadas objetivamente con un tipo de renta, creo que resulta comprensible la actitud del TJCE al optar por la prudencia y aceptar las categorías fiscales nacionales. De lo contrario, el Tribunal se hubiera visto obligado a establecer categorías comunitarias de deducción, lo que hubiera llevado quizá demasiado lejos la técnica de armonización negativa (por prohibiciones) que supone la jurisprudencia.

17. Entre los intentos de justificación de la administración tributaria alemana en el asunto *Schumacker*, merece comentario el relativo a las dificultades administrativas que supondría la obtención de información precisa sobre los ingresos reales del sujeto pasivo en el EM de residencia. Como ya he dicho antes, el TJCE rechaza esta argumentación con una escueta referencia a la directiva 77/799/CEE, que, según la optimista apreciación del TJCE, permite obtener informaciones «comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno».

Con ello, el Tribunal no hace sino reiterar la posición que ya había mantenido en la sentencia *Bachmann*, en el sentido de que las dificultades administrativas en la obtención de información no pueden justificar restricciones al ejercicio de la libre circulación de personas. Si bien el planteamiento del Tribunal es impecable desde un punto de vista teórico, los problemas que puede causar la obtención generalizada de información

---

(48) K. VAN RAAD, «The Impact of the EC Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EU Member States' Taxation in Border-crossing Situations-Current State of Affairs», en *EC Tax Review*, n.º 4/1995, p. 196; WATTEL, *loc. cit.*, 1996, pp. 249-252.

en otros casos pueden hacer poco realista la solución ofrecida por el TJCE (49). Ciertamente, esta actitud del Tribunal supone un fuerte incentivo para que los EEMM mejoren los mecanismos de cooperación entre administraciones fiscales actualmente existentes.

18. Sin embargo, la novedad más interesante en el terreno de las posibles justificaciones de las medidas discriminatorias se articula en torno a la noción de coherencia del sistema fiscal. En este contexto, el asunto *Wielockx* supone una considerable disminución de las posibilidades de invocación de la ruptura de la coherencia fiscal por parte de los EEMM para justificar medidas discriminatorias.

En el asunto *Bachmann*, el TJCE había aceptado el argumento del gobierno belga en el sentido de que la denegación de la desgravación era necesaria para garantizar la coherencia del sistema fiscal, ya que en dicho sistema la deducción de las primas se compensaba mediante la imposición de las rentas debidas por los aseguradores. No estando garantizada la compensación, no era posible la deducción. Sin embargo, la razón por la que la Hacienda holandesa alegaba la imposibilidad de gravar la pensión del Sr. Wielockx consistía en la existencia de un convenio entre los Países Bajos (país de la fuente) y Bélgica (país de residencia) en el que, siguiendo el modelo de convenio de la OCDE, se establecía que las pensiones percibidas en el extranjero estarían sujetas a tributación únicamente en el país de residencia. El Tribunal entendió que en tal caso «la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante

---

(49) La directiva 77/799/CEE está concebida como un instrumento de lucha contra el fraude fiscal en casos aislados. Puede que de cara a resolver la situación del Sr. Schumacker no haya problemas para la obtención de información, pero la jurisprudencia afecta a miles de casos y la cuestión es completamente distinta si de lo que se trata es de obtener información sistemática sobre la situación personal, así como del nivel de ingresos, de todos los trabajadores transfronterizos de la Comunidad. El concepto de «beneficios personales» puede variar de un EM a otro. Por ejemplo, puede que existan deducciones personales en el EM de la fuente que no existen en el EM de residencia, o bonificaciones con relación a situaciones que no son objeto de registro en dicho EM de residencia o que hacen referencia a cuestiones de derecho interno que se regulan de forma distinta. VANISTENDAEL considera que para hacer posible un trasvase de información de tales magnitudes sería necesario que los EEMM se pusiesen de acuerdo en la creación de «modelos preestablecidos sobre soporte informático» a disposición mutua entre las distintas administraciones fiscales (F. VANISTENDAEL, «The Consequences of Schumacker and Wielockx: Two Steps Forward in the Tax Procession of Echternach», en *C.M.L.Rev.*, vol. 33, April 1996, pp. 266-268).

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» (50), concluyendo que la coherencia fiscal quedaba garantizada sobre la base del convenio bilateral.

En consecuencia, si bien es cierto que se produce una ruptura del vínculo entre la deducción y la imposición final de las rentas al nivel de un sujeto pasivo concreto, dicha ruptura es el resultado de un convenio bilateral firmado libremente por el EM. Se trata, además, de una ruptura paralela, recíproca, en beneficio mutuo de ambos EEMM. El resultado es que el sistema fiscal es coherente en su conjunto, habida cuenta de las renunciaciones y de las compensaciones que los dos EEMM obtienen desde una perspectiva global (51).

En tales circunstancias, la «justificación *Bachmann*» parece quedar reducida a un número pequeño de casos: aquéllos en los que no existe convenio de doble imposición entre el EM de la fuente y el EM de residencia o aquéllos en los que existiendo convenio, el Estado de la fuente no renuncia a gravar las pensiones o rentas debidas en su territorio y establece un vínculo directo entre una deducción y la imposición final de la renta (52).

---

(50) Sentencia *Wielockx*, ya citada, punto 24.

(51) Es evidente que si se acepta la inclusión de los convenios de doble imposición en el test de coherencia pueden provocarse desigualdades de trato en el interior de la Comunidad, derivadas de la diversidad de convenios bilaterales existente. Sin embargo, tras las críticas recibidas por la sentencia *Bachmann*, el Tribunal parece considerar que éste es un precio razonable que puede pagarse para profundizar en el proceso de integración económica. Al fin y al cabo, la mayor parte de los EEMM se encuentran ligados entre sí por convenios de doble imposición que siguen el modelo de la OCDE.

(52) El problema que plantea esta reducción del ámbito de aplicación de la «justificación *Bachmann*», en ausencia de armonización normativa, es que los EEMM pueden reaccionar eliminando deducciones ante los problemas presupuestarios que pueden plantearse si se ven obligados a extender la mayoría de esos beneficios fiscales a todos los no residentes comunitarios.

4. LA SENTENCIA ASSCHER: LA INVERSIÓN DE LA CARGA  
DE LA PRUEBA (EL OBSTÁCULO ES LA REGLA)

19. El Sr. Asscher era un nacional holandés que trabajaba en los Países Bajos y residía en Bélgica. Además, el Sr. Asscher también ejercía una actividad profesional en este último país. Con arreglo a las disposiciones establecidas en el Convenio de doble imposición celebrado entre ambos EEMM, el Sr. Asscher tributaba en los Países Bajos únicamente por las rentas obtenidas en dicho país. El resto de sus rendimientos eran gravados en Bélgica (país de residencia), que tenía derecho a computar todas las rentas del sujeto pasivo a la hora de fijar el tipo de gravamen del impuesto. En tales circunstancias, se cuestionaba la compatibilidad del art. 52 TCEE (53) con la normativa holandesa, ya que ésta aplicaba a los no residentes un tipo de gravamen superior al aplicable a los residentes.

20. La primera cuestión controvertida en la sentencia *Asscher* era la de determinar si un nacional holandés que trabajaba en los Países Bajos podía invocar las disposiciones del Tratado frente al Estado holandés. En la sentencia *Werner*, el TJCE había señalado que el art. 52 no se oponía a que la R.F.A. gravase a un nacional alemán que ejercía sus actividades profesionales en Alemania de forma más gravosa por residir en el extranjero (54). Se trataba, aparentemente, de una situación puramente interna y sin relevancia comunitaria.

Se daba, sin embargo, una significativa diferencia entre ambos casos

---

(53) En realidad, el *Hode Raad der Nederlanden* había planteado la cuestión prejudicial en referencia al art. 48 TCEE. Sin embargo, el TJCE, tras recordar la noción de trabajador por cuenta ajena, tal y como ésta ha sido configurada en su jurisprudencia, concluye que al no ejercer el Sr. Asscher su actividad en el marco de una relación de subordinación (era el director de la sociedad en la que él era el único socio), su actividad debe considerarse como no asalariada y examinarse a la luz del art. 52 del TCEE. En cualquier caso, el Tribunal aclaró que «la comparación entre los arts. 48 y 52 del Tratado pone de manifiesto que se basan en idénticos principios (...) en lo relativo a la prohibición de toda discriminación (...) por razón de nacionalidad» (Sentencia del TJCE de 27.6.1996, as. C-107/94 *Asscher, Rep.*, p. I-3089, punto 29).

(54) Sentencia del TJCE de 26.1.1993, as. C-112/91 *Werner, Rep.*, p. 429. Esta sentencia ha sido bastante criticada por un sector de la doctrina que consideraba que el hecho de que el Sr. Werner residiese en otro EM era el origen de la discriminación y daba una dimensión comunitaria a su problema (ver, por ejemplo, D. BERLIN, «Jurisprudence fiscale européenne», en *R.T.D.E.*, n.º 2/1993, pp. 337-349).

que justificaba la relevancia comunitaria de la situación del Sr. Asscher. Mientras el único elemento extranacional era la residencia en el caso del Sr. Werner, que no había ejercido ninguno de los derechos y libertades de contenido económico reconocidos por el Tratado, el Sr. Asscher ejercía actividades económicas en dos EEMM y esa doble actividad económica repercutía en el cálculo del Impuesto en Holanda. En esas circunstancias, el TJCE concluye que el art. 52 puede ser invocado por un nacional comunitario frente a su EM de origen si se encuentra (como el Sr. Asscher) «en una situación comparable a la de cualquier otro sujeto [comunitario] que invoque, frente al Estado de acogida, los derechos y libertades garantizados por el Tratado» (55).

A pesar de que esta interpretación debe valorarse positivamente desde el punto de vista de la cohesión del mercado interior, resulta llamativo lo lejos que ha llegado el Tribunal en su lectura del art. 52 TCE, que lo que exige es la supresión de «las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un EM en el territorio de *otro EM*». La cláusula de tratamiento nacional que contiene esta norma ha acabado convirtiéndose en una prohibición de cualquier restricción al derecho de establecimiento, aunque no exista el menor rastro de discriminación por razón de nacionalidad (56). En cualquier caso, la entrada en vigor del actual art. 8

(55) Sentencia *Asscher*, ya citada, punto 34. En realidad, el Tribunal ya había admitido en varias ocasiones la posibilidad de que un nacional pudiera invocar las disposiciones del Tratado frente al Estado del que es nacional. Sin embargo, estos precedentes hacían referencia por lo general al reconocimiento de certificados y títulos obtenidos en otro EM (ver, por ejemplo las sentencias del TJCE de 7.2.1979, as. 115/78 *Knors, Rec.*, p. 399; sentencia de 31.3.1993, as. C-19/92 *Kraus, Rep.*, p. I-1663). La novedad en el asunto *Asscher* es que el art. 52 se aplica a una persona que ha obtenido su titulación y trabaja en el EM del que es nacional.

(56) No parece demasiado adecuado que el TJCE repita en el asunto *Asscher* la letanía de que «en la mayoría de los casos los no residentes son extranjeros» (punto 38) para continuar señalando que el régimen fiscal en los Países Bajos «puede constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad» (punto 39), cuando de lo que se trata es de responder a una pregunta relativa a un nacional del EM cuya normativa es analizada. Estoy de acuerdo con STANLEY cuando señala que, desde un punto de vista formal, hubiera sido más coherente utilizar el razonamiento de la sentencia *Kraus* y reconocer que el art. 52 «se opone a cualquier medida nacional (...) que, aun cuando sea aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales comunitarios, incluidos los del EM autor de la medida, de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado» (Sentencia *Kraus*, ya citada, punto 32). Sin embargo, dar este paso en el contexto de la fiscalidad directa resultaría excesivamente revolu-

A del TCE y de la directiva 90/364/CEE, que consagran la libertad de residencia de los nacionales comunitarios en el territorio de la CE (57), hace que, de ser juzgados hoy los hechos considerados en el asunto *Werner*, éstos tuvieran relevancia comunitaria. En consecuencia, creo que se puede afirmar que la sentencia *Werner* pertenece ya a una fase superada en el proceso de integración europeo.

21. Centrándome ya en el concepto de discriminación, debo comenzar señalando que el TJCE realiza en los puntos 36-44 de la sentencia *Asscher* un recordatorio de los principios generales establecidos en la jurisprudencia anterior. Dicho recordatorio me parece innecesario en el caso del punto 41, donde el Tribunal vuelve a repetir que «en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general». De hecho, la sentencia se lee mejor omitiendo dicho párrafo: tras recordar que una discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma regla a situaciones diferentes (punto 40), el Tribunal podía haber continuado señalando que ante cualquier ventaja fiscal aplicable exclusivamente a los residentes (por oposición a los no residentes) el EM en cuestión deberá probar la existencia de una diferencia de situación objetiva entre ambas categorías de sujetos pasivos que justifique la ventaja (punto 42).

La relativa novedad, en este contexto, la presenta el hecho de que el TJCE articule claramente como un principio general (punto 42 de la sentencia *Asscher*) lo que en la sentencia *Schumacker* no era más que un ejemplo particular. Toda diferencia de trato entre residentes y no residentes tiene que ser objeto de una justificación por parte del EM que la aplique. Dicho EM deberá demostrar su necesidad probando la existencia de una situación objetiva de desigualdad entre ambos tipos de sujetos pasivos con relación a ese elemento del impuesto. La igualdad de trato no corresponde solamente a los *residentes virtuales*, sino que alcanza potencialmente

cionario y podría generar una avalancha de asuntos ante el TJCE cuestionando una gran cantidad de normas fiscales nacionales. Como señala este autor «Almost any form of business regulation or taxation, by imposing costs upon enterprises, makes establishment less attractive than it would be if the cost was removed» (P. STANLEY, «Case C-107/94, *Asscher v. Staatssecretaris van Financiën*», en *C.M.L.Rev.*, n.º 34, 1997, pp. 717-723). Utilizar el principio de no discriminación como fundamento de una decisión en materia de fiscalidad directa hace que el razonamiento del TJCE sea «políticamente correcto», aunque algo desnaturalizado.

(57) Directiva del Consejo 90/364/CEE, de 28.6.1990, DOCE nº L 180/26.

a cualquier no residente comunitario. El EM tendrá la carga de la prueba a la hora de demostrar que existe una diferencia de situación objetiva que hace inviable la comparación entre residentes y no residentes en el caso en cuestión.

Se confirma también en la sentencia *Asscher* que en relación a las disposiciones fiscales aplicables a la generalidad de las rentas (en este caso el tipo de gravamen correspondiente al primer tramo del impuesto) no es posible discriminar a los no residentes comunitarios, sin que para ello sea relevante el volumen de renta que obtengan en el EM de la fuente.

22. El TJCE analiza si una situación de hecho se incluye dentro del ámbito de aplicación de los arts. 48 ó 52 TCE en dos pasos sucesivos:

1) Primero estudia si se han aplicado reglas distintas a situaciones comparables (o la misma regla a situaciones distintas).

2) Si se constata efectivamente esa desigualdad de trato, el Tribunal examina si existe algún motivo de interés general que justifique la discriminación.

Resulta significativo que, respecto al primer punto, el Abogado General y el TJCE utilicen distintos criterios de comparabilidad. Mientras que el Abogado General analiza si el hecho de que los no residentes no estén obligados al pago de las cotizaciones sociales supone una diferencia objetiva que justifique su penalización en el tipo de gravamen, el Tribunal estudia la situación desde la perspectiva de la salvaguarda de la progresividad del impuesto; aunque ambos concluyen que las dos categorías de sujetos pasivos se encuentran en una situación comparable. Esta circunstancia pone de manifiesto la dificultad que plantea la elección del criterio correcto de comparación (58). De dicha elección puede depender que la situación sea o no comparable (59).

---

(58) Por su parte, el Abogado General hace referencia en sus Conclusiones a distintos criterios de comparabilidad que no fueron recogidos por el TJCE: la diferencia de situación debe tener relevancia tributaria, es decir, presentar un vínculo suficientemente estrecho con el ámbito de la fiscalidad de que se trate (punto 74); la comparación debe hacerse con relación al mismo impuesto, ya que no es posible compensar una carga con otro impuesto cuando no tienen relación directa entre sí (punto 82); la comparación no debe establecerse en momentos distintos en el tiempo sino en un momento dado entre las distintas categorías de sujetos (punto 96) (Conclusiones del Abogado General Sr. Léger, as. C-107/94, *Rep.*, p. I-3091).

(59) Por ejemplo, en el asunto *Commerzbank*, ya citado, las autoridades inglesas consideraban que la situación de las sociedades no residentes no era comparable a la de las residentes, ya que las primeras se hallaban exentas del pago del impues-

23. Como acabo de señalar, el TJCE examina si la situación de los residentes y los no residentes es comparable a la hora de garantizar la progresividad del impuesto. El gobierno holandés alegaba que la utilización de un tipo de gravamen más elevado para los no residentes buscaba compensar la menor aplicación de la progresividad del impuesto a dichos sujetos pasivos, ya que éstos sólo tributaban por los rendimientos obtenidos en los Países Bajos y no en función de su capacidad contributiva global.

Frente a este argumento, el TJCE alude al convenio de doble imposición concluido entre Bélgica y Holanda y señala que dicho texto habilita al EM de residencia «en el caso de autos» para calcular la cuota del impuesto conforme a la regla de progresividad, teniendo en cuenta toda la renta obtenida por el sujeto pasivo (60). En consecuencia, el Tribunal

---

to controvertido. En consecuencia, la Administración Tributaria del Reino Unido no consideraba discriminatoria la no aplicación a las sociedades no residentes de un «complemento de devolución» (intereses de demora por impuestos indebidamente ingresados). Sin embargo, el TJCE entendió que la comparación debía establecerse exclusivamente con respecto a la norma nacional que privaba, con carácter general (independientemente del impuesto en cuestión), a las sociedades no residentes del derecho al complemento de devolución y constató la existencia de discriminación (ver especialmente los puntos 18 y 19 de la sentencia). Todo esto parece confirmar que la comparación debe establecerse con relación a un elemento concreto del impuesto y no en función del trato global recibido por el sujeto pasivo.

(60) Sentencia *Asscher*, ya citada, puntos 46-48. De nuevo, nos encontramos aquí con una significativa diferencia entre la argumentación del Abogado General y la del Tribunal. El primero señala que el EM de la fuente no puede erigirse en «juez de la capacidad contributiva global» de los no residentes, ya que «en virtud del Derecho fiscal internacional éstos dependen (...) de su Estado de residencia respecto a sus ingresos mundiales». Como confirmación de este principio, el Abogado General cita el convenio de doble imposición concluido entre Bélgica y Holanda en el que se otorga al EM de residencia (Bélgica) «la apreciación de la progresividad global del impuesto» en el momento de fijar el tipo de gravamen, para lo que podrá tener en cuenta los rendimientos percibidos por el sujeto pasivo en Holanda. En consecuencia, el Abogado General parecía negar a Holanda el derecho a garantizar la progresividad del impuesto porque dicha función corresponde, según al Derecho fiscal internacional (el convenio citado no sería más que un ejemplo) al Estado de residencia (Conclusiones del Abogado General Sr. Léger de 15.2.1996, ya citadas, puntos 88-89). En principio, me parece lógico que para justificar la aplicación del principio de progresividad el Tribunal no haga referencia a un difuso derecho fiscal internacional y prefiera la seguridad jurídica de un tratado en vigor. Sin embargo, esta elección tiene importantes consecuencias: la solución del asunto *Asscher* sólo es válida en el caso de que exista un convenio de doble imposición entre el EM de la fuente y el EM de residencia que garantice la regla de la progresividad. Si no

concluye que tanto residentes como no residentes están sometidos a la regla de la progresividad y que, desde ese punto de vista, se encuentran en una situación comparable (61).

24. En un intento de sistematización, la situación de los no residentes comunitarios en la CE podría ser la siguiente en relación con el impuesto sobre la renta:

a) En cuanto al procedimiento: prohibición de discriminaciones independientemente del porcentaje de renta obtenido en el EM de la fuente.

b) En cuanto a la configuración material del impuesto: aquí debemos distinguir entre:

b1) La determinación de la base imponible y las deducciones en la cuota. En este caso, el no residente tributa en el EM de la fuente únicamente por las rentas obtenidas en él (62). Tiene derecho a las mismas

---

existe convenio, o si éste no garantiza dicha regla, el EM de la fuente podrá tomar las medidas oportunas para aplicar la progresividad del impuesto a los no residentes. Ello puede generar desigualdades entre los no residentes comunitarios, dependiendo de cual sea su EM de residencia.

(61) Creo que esta utilización del convenio de doble imposición es compatible con la afirmación de la sentencia *Comisión c. Francia* de 28.1.1986 en el sentido de que los derechos derivados del art. 52 TCE no se pueden condicionar a la existencia de un convenio con otro EM. En el asunto *Asscher* el convenio se utiliza para determinar si residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable, sin que ello ponga en duda la aplicación del art. 52 TCE en caso de que las situaciones sean comparables. La situación sería distinta si una vez constatada una diferencia de trato en situación comparable se pretendiese excluir la discriminación del ámbito de aplicación del art. 52 por la ausencia de convenio (como ocurría en el asunto *Comisión c. Francia*). En cualquier caso, soy consciente de que este argumento puede calificarse de formalista. Ciertamente, al colocar a residentes y no residentes en una situación comparable, el convenio se convierte indirectamente en condición para la aplicación del art. 52 TCE.

(62) En el ámbito del impuesto sobre sociedades, el TJCE ha considerado compatible con el derecho comunitario el hecho de que las normas para la determinación de la base imponible difieran en función del principio de territorialidad. En la sentencia *Futura*, ya citada, el Tribunal no considera discriminatorio que Luxemburgo tenga en cuenta para el cálculo de la base imponible todos los beneficios y todas las pérdidas de las sociedades residentes, mientras que para las sociedades no residentes sólo tiene en cuenta los beneficios y las pérdidas de sus actividades luxemburguesas (puntos 20-22). Asimismo, tampoco cuestiona el Tribunal que, a diferencia de las sociedades residentes, se permita a los sujetos pasivos no residentes «fijar el importe de su base liquidable en Luxemburgo en función de una imputación a prorrata de sus rendimientos globales» (punto 8). Lógicamente esto último beneficia

desgravaciones y deducciones fiscales que los residentes, con excepción de aquéllas derivadas de su situación personal y familiar o derivadas de rentas no obtenidas en el EM de la fuente. Los beneficios fiscales derivados de la situación personal y familiar sí se aplican a los *residentes virtuales*. No es descartable que en el futuro el TJCE estime que algún otro tipo de deducción es aplicable únicamente a los residentes. En cualquier caso, las deducciones no podrán poner en peligro la coherencia del sistema fiscal del EM concernido.

b2) La determinación del tipo de gravamen. Como cuestión de principio, no se puede aplicar a los no residentes un tipo de gravamen superior al de los residentes, a no ser que concurra alguna circunstancia que sitúe a los primeros en una posición no comparable a la de los segundos. Un ejemplo de esto último sería que el EM de la fuente no haya concluido un convenio de doble imposición con el EM de residencia del sujeto pasivo en el que se garantice la aplicación de la regla de la progresividad del impuesto. No es descartable que en el futuro el TJCE estime que alguna otra circunstancia coloca a los no residentes en una posición no comparable a la de los residentes a los efectos de la fijación del tipo de gravamen.

Como puede apreciarse, esta situación plantea numerosos interrogantes. En cualquier caso, parece claro que este régimen jurisprudencial otorga más derechos a los no residentes que los recogidos en la Recomendación de la Comisión 94/79/CE, antes citada (63).

25. En el terreno de las justificaciones de la discriminación, el gobierno holandés hacía referencia a la necesidad de salvaguardar la coherencia de su sistema fiscal. El TJCE rechazó este argumento señalando que, al contrario que en la sentencia *Bachmann*, no existía en este caso ningún vínculo directo entre «la aplicación de un tipo de gravamen incrementado» a los no residentes y «la no percepción de cotizaciones sociales». En primer lugar, como es evidente, porque el pago de un tipo de gravamen incrementado no generaba ningún derecho de protección social. En

---

a las sociedades no residentes que siempre tienen la opción de llevar una contabilidad separada de sus actividades luxemburguesas y tributar con las mismas reglas de cálculo que las sociedades residentes.

(63) En dicha Recomendación, los beneficiarios deben obtener al menos un 75 % de su renta en el EM de la fuente. Adicionalmente, la Recomendación sugiere la igualdad de trato únicamente en relación con las deducciones y ventajas fiscales, sin hacer referencia a otros aspectos del impuesto.

segundo lugar, porque el Reglamento 1408/71 del Consejo (64), relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena que se desplazan por la Comunidad, establece «la afiliación únicamente al régimen de Seguridad Social del Estado de residencia en el que ejercen una parte de sus actividades profesionales» (65).

No estoy de acuerdo con la afirmación de algún autor (66) en el sentido de que la sentencia *Asscher* supone una vuelta al concepto individual de coherencia del sistema fiscal de la sentencia *Bachmann*, en la que dicha noción se deduce de las circunstancias del caso concreto, por oposición a la noción de coherencia global introducida en la sentencia *Wielockx*, que tiene en cuenta todas las circunstancias de la relación bilateral entre los EEMM. Bien al contrario, pienso que la prueba de la existencia de un vínculo directo entre un beneficio fiscal y una compensación equivalente para la Hacienda Pública debe considerarse como un requisito previo al examen de la relación global entre los EEMM concernidos (67). Si no existe el mencionado vínculo no hay coherencia que salvaguardar, y por tanto no es necesario acudir a un hipotético convenio de doble imposición para saber si dicha coherencia se restablece en la perspectiva de la relación bilateral entre los EEMM.

Adicionalmente, creo que la alusión al Reglamento 1408/71 en la sentencia *Asscher* cumple una función similar a la referencia al convenio bilateral que se realiza en la sentencia *Wielockx*. En definitiva, lo que viene a decir el Tribunal es que, en virtud del mencionado reglamento, es el EM de residencia el que tiene derecho a exigir las cotizaciones sociales en el caso de que un trabajador ejerza actividades profesionales en varios EEMM a la vez. Los EEMM renuncian a exigir cotizaciones sociales a los trabajadores no residentes en tales circunstancias y, por tanto, no pueden legítimamente pretender compensar mediante medidas fiscales la no percep-

(64) Reglamento del Consejo 1408/71 de 14.6.1971, *JOCE* n.º L 149/2 de 5.7.1971.

(65) Sentencia *Asscher*, ya citada, puntos 51-60.

(66) E. KEELING, «A First Reaction to *Asscher*», en *EC Tax Journal*, vol. 2, n.º 1, 1996-1997, pp. 39-40.

(67) En esta línea, BERLIN apunta que, tras la sentencia *Asscher*, el EM que alegue la necesidad de salvaguardar la coherencia de su sistema fiscal debe probar dos cosas: a) la existencia de un vínculo directo entre una ventaja fiscal y una contrapartida a nivel interno, y b) que no se ha renunciado a dicha coherencia a través de un convenio bilateral (D. BERLIN, «Chronique de jurisprudence fiscale européenne (mai 1993-décembre 1996)», en *R.T.D.E.*, n.º 1/1997, p. 130).

ción de impuestos a los que no tienen derecho en virtud del ordenamiento comunitario. En consecuencia, tras la sentencia *Asscher* cabe aceptar como posible que la coherencia del sistema fiscal se vea garantizada por una norma de derecho comunitario que cumpla la misma función que el convenio bilateral en la sentencia *Wielockx*.

### III. CONSIDERACIONES FINALES

26. El análisis de la jurisprudencia del TJCE sobre los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas deja planteadas numerosas preguntas que esperan respuesta. La más evidente es la que se refiere a los criterios de comparabilidad que deben utilizarse para saber si los no residentes deben ser tratados como residentes en relación con un determinado aspecto del impuesto. Es posible imaginar varios ejemplos en los que la respuesta sería dudosa y sólo un pronunciamiento del TJCE al respecto podría aclarar la cuestión (68).

Cabe preguntarse también hasta dónde llegará el TJCE en su interpretación del concepto de restricción a la libre circulación de personas, aunque no exista discriminación por razón de nacionalidad. Existen numerosas disposiciones fiscales que gravan el desarrollo de determinadas actividades profesionales en los EEMM. Si cualquiera de estas disposiciones perjudica especialmente a los no residentes, aunque sea de forma indirecta, su compatibilidad con el derecho comunitario puede ser cuestionada.

Otra cuestión polémica se articula en torno a la elección del derecho fiscal interno entre el método de exención y el método de imputación como fórmula para paliar la doble imposición. El primero garantiza la neutralidad del impuesto en la importación de capital (en el país de la fuente), y el segundo garantiza dicha neutralidad en la exportación de capital (en el país de residencia del inversor). Puesto que la jurisprudencia examinada

(68) Por ejemplo, en el caso de que los rendimientos obtenidos en el país de la fuente sean resultado de una inversión, entiendo que serían aplicables las normas del capítulo sobre capitales y pagos [concretamente el art. 73 D (1) a)], que permite diferenciar el trato fiscal por razón de residencia o en función del lugar de colocación del capital. En otro ejemplo, si los rendimientos proceden de una pensión pagada a un trabajador no residente jubilado, me parece que los beneficios derivados de su situación personal y familiar deberían ser tenidos en cuenta si dicha pensión constituye «total o casi exclusivamente» su renta. ¿Pero que ocurriría si constituyen un 75 % del total de sus ingresos? Ver más ejemplos controvertidos en la nota 46.

apunta a conseguir la neutralidad del impuesto en el país de la fuente, se plantea la cuestión de saber cuál sería la respuesta del TJCE si el país de residencia del trabajador aplica el método de imputación (69).

Todos estos interrogantes hacen pensar que el TJCE se verá llamado a pronunciarse en un futuro inmediato sobre cuestiones de fiscalidad directa con relativa frecuencia, sobre todo si se tienen en cuenta las expectativas que ha levantado la jurisprudencia objeto de estudio en este trabajo. En cualquier caso, no debe esperarse de esa jurisprudencia un desmantelamiento general de los derechos tributarios nacionales ni una prohibición absoluta de la distinción entre residentes y no residentes (70). En las sentencias comentadas, el TJCE tiene siempre presentes consideraciones de justicia material y de prudencia, intentando salvaguardar los intereses presupuestarios de los EEMM, en la medida de lo posible, e impidiendo

---

(69) Si el EM de residencia del trabajador aplica el método de imputación y tiene un nivel alto de presión fiscal, cualquier beneficio fiscal concedido en el país de la fuente se verá absorbido por la Hacienda Pública del país de residencia (P. WATTEL, «Capital Export Neutrality and Free Movement of Persons», en *Legal Issues of European Integration*, n.º 1, 1996, p. 115; J. F. AVERY JONES, «Carry on Discriminating», en *European Taxation*, February 1996, p. 48). Este efecto se produce independientemente de que se trate de ventajas fiscales aplicables a la generalidad de las rentas, o a un determinado tipo de renta, o de beneficios fiscales derivados de la situación personal y familiar de un residente virtual. En tal caso se plantea una disyuntiva: a) Que el TJCE no obligue a conceder dichos beneficios al EM de la fuente, con las discriminaciones que esto llevaría consigo; b) Que el TJCE obligue al EM de residencia (que aplica el método de imputación) a respetar los beneficios fiscales obtenidos por el particular en el EM de la fuente, con el consiguiente menoscabo de la soberanía fiscal del EM de residencia.

(70) Ahora bien, resulta evidente que existen numerosas disposiciones de derecho fiscal en los EEMM que deben ser modificadas para ser compatibles con esta jurisprudencia, especialmente en lo que se refiere al tratamiento de los no residentes (ver el estudio monográfico sobre las consecuencias de la sentencia *Schumacker* para el derecho fiscal de los EEMM en un análisis país por país en *European Tax Law*, november 1995). Es revelador comprobar que, con una sola excepción (Werner), el TJCE ha dado la razón al contribuyente en las reclamaciones contra el EM de la fuente (Biehl, Schumacker, Wielockx y Asscher), mientras que en las reclamaciones frente al EM de residencia ha sido este último el que ha obtenido un pronunciamiento favorable (Bachmann). No obstante, teniendo en cuenta las críticas recibidas tras la sentencia *Bachmann* y las limitaciones introducidas en la jurisprudencia posterior en relación con el concepto de coherencia del sistema fiscal, no sería de extrañar que el TJCE adoptase una solución más acorde con el concepto tradicional de discriminación en el contexto del mercado interior la próxima vez que analice una norma fiscal «discriminatoria» del EM de residencia.

que las disposiciones del Tratado sean utilizadas con fines de evasión fiscal (71). De hecho, la principal dificultad en la interpretación de esta jurisprudencia reside en el complicado juego de equilibrios al que se ha visto abocado el Tribunal entre el derecho comunitario y la soberanía fiscal de los EEMM, o su corolario, el derecho fiscal internacional.

27. La técnica de la armonización negativa (por prohibiciones), que es la única al alcance del TJCE, se manifiesta a todas luces insuficiente para resolver los problemas derivados de la falta de armonización de la fiscalidad directa en la CE (72). La elección del criterio de comparabilidad entre residentes y no residentes no resultará una tarea fácil, en algunos casos. El concepto de coherencia del sistema fiscal puede sufrir nuevas mutaciones o matizaciones (73). El resultado, en ausencia de intervención del legislador comunitario, es de una cierta confusión e inseguridad jurídica.

---

(71) En esta línea debe mencionarse la sentencia del TJCE de 27.9.1988, as. 81/87 *Daily Mail, Rep.*, p. 5483. En este asunto se respondía a una cuestión prejudicial en la que se cuestionaba la compatibilidad con los arts. 52 y 58 TCEE de una norma del Reino Unido que obligaba a las sociedades con residencia fiscal en ese territorio a obtener autorización previa de la Hacienda de dicho país si deseaban trasladar su residencia fiscal (su sede de dirección) a otro Estado. Estaba acreditado en el proceso principal que el objetivo de la operación era disminuir la factura fiscal de una compraventa de títulos que planeaba realizar la sociedad. En tales circunstancias, el TJCE entendió que los arts. 52 y 58 no conferían a la sociedad en cuestión derecho alguno al traslado de su sede de dirección a otro EM. El Tribunal llegó a esta conclusión porque existía una disparidad de legislaciones nacionales en relación con la constitución de sociedades y, más concretamente, en relación con el vínculo que éstas debían mantener con el EM en el que estaban registradas con vistas a mantener su personalidad jurídica.

(72) NGUYEN, en este contexto, ha señalado con acierto los límites de la armonización pretoriana del derecho fiscal en la CE. El TJCE «ne peut que lever les digues, sans avoir les moyens de contenir les flux budgétaires que cela implique: a) L'harmonisation prétorienne est imprévisible et par nature retroactive. Elle ne permet pas aux opérateurs économiques de prévoir les conséquences fiscales de leur actes. b) La Cour ne fait pas le droit: elle ne dispose pas des moyens d'atténuer les conséquences budgétaires de ses décisions (restriction du champ d'application, période transitoire, dérogations sectorielles)» (B. NGUYEN, «Bachmann, Werner, Schumacker, Wielockx et les autres ... ou quand la Cour de justice harmonise la fiscalité européenne», en *Europe, Editions du Juris-Classeur*, décembre 1995, pp. 3-4).

(73) BINON ha propuesto la sustitución de la coherencia fiscal nacional (o bilateral) por una «coherencia fiscal europea» (J.-M. BINON, «Avantages fiscaux en assurance de personnes et droit européen. Après les arrêts Schumacker, Wielockx et Svensson, quelle place reste-t-il pour la jurisprudence Bachmann?», en *R.M.U.E.*, n° 2/1996, pp. 143-144).

A pesar de ello, la regla de la unanimidad para la adopción de normas fiscales, mantenida tras el fracaso/aplazamiento de la reforma institucional en la Cumbre de Amsterdam, tiene como consecuencia que sigan bloqueadas en la mesa del Consejo diferentes iniciativas normativas de la Comisión o, peor aún, que otras iniciativas ni siquiera lleguen a plantearse por el convencimiento generalizado de que nunca podrían suscitar dicha unanimidad. La necesidad de eliminar los obstáculos fiscales a la plena realización del mercado interior es, quizá, una de las manifestaciones más palpables del anquilosamiento institucional de la Comunidad. Es lógico que los gobiernos nacionales (y los parlamentos nacionales) se resistan a ceder a la Comunidad una competencia tan importante como es la determinación (parcial) del nivel de ingresos públicos por la vía de los impuestos directos. Razones sólidas de legitimidad democrática, así como el respeto al principio de subsidiariedad, sostienen dicha resistencia (74). Pero precisamente por ello, la evidencia de que no es posible alcanzar un mercado interior plenamente integrado sin esa mínima armonización de la fiscalidad directa hacían necesario el abandono de la regla de la unanimidad en el Consejo, en el marco de una reforma del procedimiento de adopción de decisiones, que debería dotarse de una mayor legitimidad democrática.

La ausencia de armonización descarga toda la responsabilidad en el TJCE. Puede que los EEMM más reacios a otorgar competencias fiscales a la Comunidad lo lamenten en un futuro no muy lejano. La aplicación del concepto bien asentado de discriminación en la jurisprudencia del Tribunal en el contexto del impuesto sobre la renta (y más aún en el impuesto sobre sociedades) puede tener un efecto mucho más invasor que cualquier directiva de armonización.

---

(74) F. VANISTENDAEL, «The Limits to the New Community Tax Order», en *C.M.L.Rev.*, vol. 31, 1994, pp. 295-299.

## SUMMARY

The purpose of this article is to analyse the case-law established recently by the ECJ (principally in cases Biehl, Bachmann, Schumacker, Wielockx and Asscher) concerning the possibility of treating residents and non-residents differently in the income tax imposed by Member States. These decisions entail important new developments in the concept of discrimination when considering the free circulation of persons.

This study concludes that the situation of Community non-residents in the EC in relation to income tax could be as follows:

A) In matters of procedure: prohibition of discrimination regardless of the percentage of income obtained in the source Member State.

B) So far as the material determination of the tax is concerned, we must distinguish between: B1) The taxable base and tax reliefs. In this case the non-resident pays tax in the source Member State only on the income received in it. He has the right to the same reliefs and fiscal deductions as residents, with the exceptions of those resulting from his personal and family circumstances or from income not obtained in that Member State. Tax benefits arising from his personal or family circumstances are however granted to virtual residents. It cannot be ruled out that in the future the ECJ will hold that some other type of deduction is applicable only to residents. In any event, the deductions cannot jeopardize the cohesion of the fiscal system of the Member State concerned. B2) The determination of the tax rate. As a matter of principle a higher tax rate cannot be imposed on non-residents than on residents, unless there is some circumstance which puts the former into a position different from that of the latter. An example of this would occur if the source Member State had not concluded a double taxation convention with the Member State of residence in which the application of the rule of a progressive tax is guaranteed. Again, it is possible that in the future the ECJ will consider that some other circumstance puts non-residents in a position not comparable with that of residents with a view to establishing the tax rate.

The lack of normative harmonisation in this field imposes a great responsibility on the ECJ. The application of the well-settled concept of discrimination in the case-law of the Court in the context of income tax (and even more on corporation tax) could have an effect on national fiscal law greater than any harmonisation directive.

## RÉSUMÉ

L'objet de cet article consiste à étudier une jurisprudence récente de la CJCE (principalement les affaires Biehl, Bachmann, Schumacker, Wielockx et Asscher) relative à la possibilité de différencier le traitement entre les résidents et les non-résidents au sujet de l'impôt sur le revenu des Etats membres. Cette jurisprudence a supposé d'importantes nouveautés pour le concept de discrimination dans le contexte de la libre circulation de personnes.

Dans cette étude, il est conclu que la situation des non-résidents communautaires dans la CE pourrait être la suivante par rapport à l'impôt sur le revenu:

a) Au sujet de la procédure: interdiction de toute discrimination indépendamment du pourcentage du revenu obtenu dans l'Etat membre de la source.

b) Au sujet de la configuration matérielle de l'impôt: ici nous devons faire la distinction entre: b1) La détermination de la base imposable et les déductions dans la cotisation d'impôt. Dans ce cas, le non-résident paie ses impôts dans l'Etat membre de la source uniquement pour les revenus qu'il y aurait obtenu. Il a droit aux mêmes dégrèvements et déductions fiscales que les résidents, à l'exception de ceux dérivés de sa situation personnelle et familiale ou dérivés de revenus non obtenus dans l'Etat membre de la source. Les avantages fiscaux dérivés de la situation personnelle et familiale s'appliquent bien aux résidents virtuels. Il n'est pas exclu que, dans le futur, la CJCE estime qu'un autre genre de déduction soit applicable uniquement aux résidents. De toute manière, les déductions ne pourront pas mettre en danger la cohérence du système fiscal de l'Etat membre concerné. b2) La détermination du taux d'imposition. En tant que question de principe, on ne peut appliquer aux non-résidents un taux d'imposition supérieur à celui des résidents, à moins que ne se produise un fait qui situerait les premiers dans une position incomparable à celle des deuxièmes. Un exemple de ceci serait que l'Etat membre de la source n'ait conclu aucun accord de double imposition avec l'Etat membre de résidence du contribuable dans lequel serait garantie l'application de la règle de la progressivité de l'impôt. Il est possible que dans le futur, la CJCE estime qu'une autre circonstance place les non-résidents dans une position incomparable à celle des résidents aux effets de la fixation du taux d'imposition.

L'absence d'harmonisation normative sur ce terrain suppose une grande responsabilité pour la CJCE. L'application du concept bien établi de discrimination dans la jurisprudence de la Cour dans le contexte de l'impôt sur le revenu (et plus encore dans celui de l'impôt sur les sociétés) peut avoir un effet sur le droit fiscal national supérieur à n'importe quelle directive d'harmonisation.



**NOTAS**

