

**LA INCIDENCIA DE LA FISCALIDAD SOBRE LA LIBERTAD
DE CIRCULACIÓN Y DE ESTABLECIMIENTO**

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. LIBRE CIRCULACIÓN DE TRABAJADORES**
- III. LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO**
- IV. LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS**
- V. REFLEXIONES FINALES**

I. INTRODUCCIÓN

La armonización de la imposición directa en el ámbito de la Unión Europea es casi inexistente, y, a corto plazo, parece que va a seguir siendo muy escasa, escudándose en el principio de subsidiariedad¹. Además, los avances en materia de fiscalidad son muy difíciles de conseguir, debido a que las decisiones del

¹ *Vide* Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/435/C.E.E.), sobre el sistema común de imposición aplicable en el caso de Sociedades matrices y filiales de los diferentes Estados miembros (*D.O. L. 225*, de 20 de agosto de 1990); Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/434/C.E.E.) sobre el sistema común aplicable a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores relativos a sociedades de los diferentes Estados miembros, (*D.O. L. 225*, de 20 de agosto de 1990); Convención de la eliminación de la doble imposición en conexión con el ajuste de beneficios de las empresas asociadas (*D.O. L. 225*, de 20 de agosto de 1990); Propuesta de Directiva del Consejo, de 1 de agosto de 1975, relativa a la armonización de los sistemas de impuestos sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos (*D.O. núm. C 253* de 5 de noviembre de 1975); Propuesta de Directiva del Consejo, de 24 de julio de 1978, sobre la aplicación a los organismos de inversión colectiva de la Directiva del Consejo, referente a la armonización de los sistemas de impuestos sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos; Propuesta de Directiva del Consejo de 21 de diciembre de 1979, relativa a la armonización de las disposiciones relativas a la imposición de las rentas en relación con la libre circulación de trabajadores en el interior de la Comunidad; Propuesta de Directiva del Consejo, de 11 de septiembre de 1984, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros referentes al régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas (*D.O. núm. C 253* de 20 de septiembre de 1984, y núm. C 170 de 9 de julio de 1985); Propuesta de Directiva del Consejo de 8 de febrero de 1989, relativa a un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses; Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a un régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en otros Estados miembros (*D.O. núm. C 53* de 28 de febrero de 1991); Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen por el que las empresa asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros (*D.O. núm. C 53* de 28 de febrero de 1991); Propuesta de Directiva de 26 de julio de 1993 (*D.O. C 225* de 20 de agosto de 1993) que modifica la Directiva 90/435/C.E.E. relativa al régimen común sobre sociedades matrices y filiales aplicable en los diferentes Estados miembros; Dictamen del Parlamento Europeo (*D.O. C 128* de 9 de mayo de 1994), sobre Propuesta de Directiva núm. COM (93) 293, de 26 de julio de 1993 (*D.O. C 225* de 20 de agosto de 1993); Propuesta de Directiva núm. COM (93) 293, de 26 de julio 1993 (*D.O. C 225* de 20 de agosto de 1993) que modifica la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/434/C.E.E.) sobre el sistema común aplicable a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores relativos a sociedades de los diferentes Estados miembros; Dictamen del Parlamento Europeo (*D.O. C 128* de 9 de mayo de 1994), sobre Propuesta de Directiva núm. COM (93) 293, de 26 de julio de 1993 (*D.O. C 225* de 20 de agosto de 1993); Resolución del Parlamento Europeo del 19 de abril de 1994 (*D.O. C 128* de 9 de mayo de 1994) sobre la comunicación de la Comisión relativa a las orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas con vistas al desarrollo del mercado interior. (El Parlamento aprueba el enfoque pragmático recomendado por la Comisión a raíz del Informe del Comité de reflexión presidido por el señor Ruding, si bien sugiere que se limite la actuación comunitaria sobre la imposición de sociedades al mínimo necesario e insiste en que se respete rigurosamente el principio de subsidiariedad. El Parlamento pone en entredicho la propuesta del Comité Ruding destinada a imponer una retención en la fuente uni-

Consejo sobre esta materia continúan requiriendo de la unanimidad. Por ello los Estados miembros otorgan un trato fiscal más favorable a los residentes que a los no residentes. Lo cierto es que, por sí sola, la ausencia de disposiciones comunitarias de carácter derivado, no es causa suficiente para justificar ese estado de cosas. El Tratado prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad, tanto la manifiesta como la encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (S.S.T.J.C.E. de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, As. 152/73, Rec. 153, de 16 de febrero de 1978, *Comisión/Irlanda*, Rec. 417; de 3 de febrero de 1982, *Seco*, As. 62 y 63/81, Rec. 223, 27 de marzo de 1985, *Hoeckox*, As. 249/83, Rec. 973; 15 de enero de 1986, *Pinna*, As. 41/84, Rec. 1, de 5 de diciembre de 1989, *Comisión/Italia*, As.3/88, Rec.4035, de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, As. 175/88, Rep. 1779; de 21 de noviembre de 1991, *U.R.S.A.F.*, As. 27/91, Rep. pág. I. 5531; de 3 de junio de 1992, *Comisión/Italia*, As. 360/89, Rep. I-3401; de 10 de marzo de 1993, *Comisión/Luxemburgo*, As. 111/91, Rep. I-817, de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, As. 330/91, Rep. I-4017, de 23 de febrero de 1994, *Scholtz*, As. 412/92, Rep. pág. I-505 y de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93). Si ya es difícil ponerse de acuerdo acerca de cuando existe, o no, discriminación directa, mucho más lo es determinar cuando nos hallamos ante una discriminación indirecta. Naturalmente habrá que examinar caso por caso, no siendo fácil, *a priori*, fijar criterios generales; dependerá de las circunstancias que lo rodeen. Los términos de comparación no están nada claros. En principio, para pronunciarse acerca de la existencia de discriminación indirecta bastará, simplemente, comparar comportamientos normales y corrientes –habituales– de los nacionales de un Estado miembro dado con los comportamientos realizados por los nacionales del Estado miembro cuya normativa es cuestionada. Ello, sin embargo, no tiene porqué excluir, radicalmente, otros criterios, así podremos hallarnos ante hipótesis de discriminación indirecta cuando, en la práctica, sea mucho más difícil para el no nacional que para el nacional del Estado miembro, poder cumplir todos los requisitos que le posibiliten la aplicación de una normativa dada.

No debe perderse de vista que la regla del trato nacional «constituye una de las disposiciones jurídicas fundamentales de la Comunidad», y en la medida en que «reenvía a un conjunto de disposiciones legislativas efectivamente aplicadas por los países de establecimiento a sus propios nacionales es susceptible, por su misma naturaleza, de ser invocada directamente por los ciudadanos de otros Estados miembros» (S.T.J.C.E. de 28 de junio de 1977, *Patrick*, As. 11/77, Rec. 1199). Asimismo ha de tenerse presente que el derecho a la igualdad de trato consagrado por el Derecho comunitario no depende de la existencia de acuerdos

forme de 30% sobre los dividendos repartidos por parte de las sociedades a los accionistas que no poseen la condición de residentes comunitarios); Dictamen del Comité Económico y Social de 24 de noviembre de 1992 sobre las conclusiones y recomendaciones del Comité de reflexión de expertos independientes sobre la fiscalidad de las empresas, y la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo a raíz de las conclusiones del Comité de reflexión presidido por el Sr. Ruding y relativa a las orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas con vistas al desarrollo del mercado interior (D.O. C. núm. 19 de 25 de enero de 1993).

internacionales bilaterales entre los Estados miembros (S.T.J.C.E. de 1 de julio de 1993, *Hubbard*, As. 20/92). Ahora bien, «el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, *por regla general*, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable» (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93). Esto es, el principio de no discriminación no impide que el legislador dé un trato fiscal diferente si existen razones objetivas para ello, de manera que quien alegue su vulneración deberá demostrar que se ha dispensado un tratamiento fiscal distinto al de un residente que se encuentra en sus mismas o similares circunstancias. Esta argumentación, que es muy ortodoxa, está consolidada jurisprudencialmente, habiendo sido aplicado en otras materias (S.S.T.J.C.E. de 28 de marzo de 1979, *Saunders*, Rec. 1129; de 13 de diciembre de 1984, *Haug-Adrion/Frankfurter Versicherungs-A.G.*, As. 251/83, Rec. 4227).

II. LIBRE CIRCULACIÓN DE TRABAJADORES

El artículo 48.2 del Tratado «se orienta a eliminar de las legislaciones de los Estados miembros las disposiciones que, en lo relativo al empleo, la retribución y las demás condiciones del trabajo supongan al trabajador nacional de otro Estado miembro un trato más riguroso o le coloquen en una situación de hecho o de derecho menos favorable que la que, en las mismas circunstancias, ocuparía un nacional».

Mientras el concepto de trabajador tiene carácter comunitario, el de nacional de un Estado miembro es un concepto de derecho interno, lo cual implica que «no corresponde a la legislación de un Estado miembro limitar los efectos de la atribución de la nacionalidad de otro Estado miembro, exigiendo requisitos adicionales para reconocer dicha nacionalidad en orden al ejercicio de las libertades fundamentales previstas en el Tratado» (S.T.J.C.E. de 7 de julio de 1992, *Micheletti*, As. 369/90, Rep., pág. I-4239).

El Reglamento 1612/68/C.E.E., de 15 de octubre, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (*D.O.* L 257 de 19 de octubre de 1968, pág. 2) en su artículo 7.2 dispone que el trabajador nacional de un Estado miembro se beneficiará, en el territorio de los demás Estados miembros, de las mismas *ventajas sociales y fiscales* que los trabajadores nacionales. Aunque el Tribunal de Justicia ha llevado a cabo una interpretación extensiva de las disposiciones relativas

² Así, entre las ventajas a las que alude el artículo 48 del Tratado se encuentra: según la S.T.J.C.E. de 30 de septiembre de 1975, As. 32/75, *Cristini*, Rec., pág. 1085, la reducción del precio de los transportes por ferrocarril en favor de las familias numerosas; según la S.T.J.C.E. de 14 de enero de 1988, *Comisión/Italia*, As. 63/86, Rep. I, pág. 29, el acceso al préstamo inmobiliario de interés reducido para la compra de vivienda; según la S.T.J.C.E. de 26 de febrero de 1992, *Raulín*, Rep., pág. I-1027, la financiación de estudios para el trabajador, y también para sus hijos, según la S.T.J.C.E. de 26 de febrero de 1992, *Bernini*, As. 3/90, Rep., pág. I-1071.

a la libre circulación de trabajadores², es lamentable que la Propuesta de Directiva de 21 de diciembre de 1979 sobre armonización de las disposiciones relativas a la tributación de los ingresos con la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad (D.O. 1980 C, 21, pág. 6) no haya prosperado, pues de haberlo hecho algunos problemas actualmente en candelero se habrían evitado; para comprobarlo basta recordar simplemente su artículo 9, que en su número 1 dispone que cuando un Estado miembro concede una desgravación en el Impuesto sobre la Renta, «mediante deducción de la base imponible o, de otra forma, en razón de los pagos satisfechos por una persona física a una sociedad de seguros, a un Banco, a un fondo de pensiones, a una sociedad de crédito a la construcción o a cualquier otro beneficiario, el hecho de que este último esté situado, establecido o resida en otro Estado miembro no justifica, por sí solo, la denegación de esta desgravación», y en su número 2 que el primer Estado miembro puede supeditar la aplicación de lo acabado de indicar» al requisito de que el beneficiario esté sujeto a un control fiscal y cumpla determinadas obligaciones fiscales similares al control y a las obligaciones aplicables a los correspondientes beneficiarios residentes en su territorio». Esta propuesta, vista desde la perspectiva actual, parece muy razonable, esperemos que pronto fructifique alguna de las iniciativas emprendidas por las instituciones de la Unión Europea.

Por lo pronto, la Jurisprudencia comunitaria ha aclarado varios extremos:

Primero, que el apartado 2 del artículo 48 del Tratado se opone tanto «a que la legislación tributaria de un Estado miembro que prevea retenciones a cuenta de impuesto efectuadas sobre las retribuciones y salarios, practicadas a cargo de un trabajador por cuenta ajena nacional de un Estado miembro, que es sujeto pasivo residente tan sólo durante una parte del año porque se establezca en el país o porque se marche de él en el curso del período impositivo, queden en beneficio del Tesoro y no puedan ser objeto de devolución» (S.T.J.C.E. de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, As. 175/88, Rep. I-1779) como a que no se permita a quienes no tienen su domicilio ni su residencia habitual en un Estado miembro, aunque si obtienen en él rendimientos de trabajo, la posibilidad de acogerse a los procedimientos de regularización anual de las retenciones del Impuesto sobre el Salario y la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Salario, en la medida en que para los no residentes ese Impuesto, que es recaudado mediante una retención en origen, equivale al pago del impuesto sobre los rendimientos del trabajo por cuenta ajena, dado que no les está permitido alegar la existencia de gasto alguno, y por tanto, se les cierra la posibilidad de obtener la devolución del exceso de la deuda tributaria ingresada (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As 279/93)

Segundo, «el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que puede limitar el derecho de un Estado miembro a establecer los requisitos de sujeción al impuesto y las modalidades de gravamen de las rentas obtenidas en su territorio por un nacional de otro Estado miembro, en la medida en que este artículo no permite a un Estado miembro, *en materia de percepción de impuestos directos*,

dispensar al nacional de otro Estado miembro que, *habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación*, ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación» (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93).

Tercero, que el artículo 48 del Tratado se opone «a que la legislación de un Estado miembro supedita el carácter deducible de las primas de seguro de enfermedad e invalidez o del seguro de vejez y fallecimiento al requisito de que tales primas se hayan pagado en dicho Estado», si bien «puede estar justificado este requisito por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable» (S.S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, As. 204/90, Rep. I. pág. 249 y *Comisión/Bélgica*, As. 300/90, Rep. I. pág. 305). Ahora bien, la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario no puede llevarse tan lejos como para ignorar la situación personal y familiar del no residente si resulta que este obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y la casi totalidad de sus ingresos familiares, y por tanto, al ser su situación comparable a la del residente se le deberán conceder las mismas ventajas fiscales por el Estado de la actividad (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93).

Cuarto: se ha negado la posibilidad de justificar la diferencia de trato en las dificultades más o menos grandes para el ejercicio de las potestades de control (vgr. verificar los rendimientos del sujeto pasivo, las circunstancias familiares, etc) por el Estado miembro de la actividad (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93). Es preciso, pues, que el intercambio de información entre los Estados miembros sea muy fluido, si bien la experiencia no es muy alentadora, según se desprende del Informe de julio de 1994 de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, y ello pese a que durante el año 1994 se celebraron dos reuniones entre los Estados miembros y la Comisión con la finalidad de agilizar el procedimiento de intercambio de información regido por la Directiva 77/1799/C.E.E., relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, en las que se adoptaron directrices internas en relación con el suministro de información previa petición y así mismo se acordó un código de conducta sobre el plazo para contestar a esa petición.

Quinto: El artículo 48 del Tratado también «impone la igualdad de trato a nivel procedimental entre los nacionales comunitarios no residentes y los nacionales residentes» (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93). En efecto, en el Recurso interpuesto el 3 de junio de 1994 contra el Gran Ducado de Luxemburgo por la Comisión de las Comunidades Europeas, As. 151/94, como consecuencia de la falta de puesta en práctica del fallo de la S.T.J.C.E. de 8 de mayo de 1990, As. 175/88, Rep. I-1779, las autoridades luxemburguesas invocan la existencia de un recurso de gracia, lo cual para la Comisión «no constituye en ningún caso una garantía suficiente de los derechos otorgados directamente por

el Tratado C.E. a los contribuyentes no residentes», dado que «parece más teórico que efectivo, y la decisión corresponde a una autoridad que dispone ciertamente de un margen de apreciación importante, pero que no es independiente del poder administrativo». No es extraño que esta alegación no prospere porque en la S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93 se afirma que las medidas de equidad adoptadas en cada caso concreto no son suficientes, el remedio de todas las consecuencias discriminatorias ha de tener carácter obligatorio.

Sexto: El artículo 48 del Tratado no se opone, «*en principio*, a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con *mayor rigor* que a un residente que ocupe el mismo empleo» (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93)

No sólo la fiscalidad estatal puede incidir sobre la libre circulación de trabajadores, también medidas fiscales provenientes de otros titulares del poder tributario, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pueden influir. Por ello, debe tenerse muy presente que si bien el Tratado no concreta sobre quien recae la ejecución del derecho comunitario, ni tampoco cual es el procedimiento para llevarlo a cabo, poco a poco se ha ido produciendo la decantación del denominado principio de autonomía institucional y procedimental por parte del Tribunal de Justicia de la C.E. En todo caso los Estados no pueden escudarse en «disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud del derecho comunitario» (S.S.T.J.C.E.E. de 14 de enero de 1988, *Comisión/Bélgica*, As. 227 a 230, Rep. 1, de 21 de febrero de 1990, *Comisión/Bélgica*, As. 74/89, Rep. 491, de 16 de mayo de 1991, *Comisión/Bélgica*, As. 167/90, Rep., pág. I-2535 y de 12 de diciembre de 1990, *Comisión/Francia*, As. 263/88, Rep., pág. I-4611). Ello no excluye, obviamente, más bien lo contrario, exige, que «la Comisión y el Estado, en virtud de la regla que impone a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias deberes recíprocos de cooperación leal que inspira especialmente el artículo 5 del Tratado, colaborar de buena fe con el fin de superar las dificultades dentro del pleno respecto de las disposiciones del Tratado» (S.T.J.C.E. de 15 de enero de 1986, *Hurd*, As. 44/84, Rec., pág. 9). Así, dados los niveles de autonomía que tienen las Comunidades Autónomas y dadas las competencias que tienen atribuidas, no siempre, si se agotan las vías políticas, le es fácil, jurídicamente hablando, al Estado imponer una solución que evite las violaciones del derecho comunitario que, hipotéticamente, las normas de las Comunidades Autónomas puedan producir.

Probablemente empujada por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia la Comisión ha aprobado el 21 de diciembre de 1993 una *Recomendación relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside* (D.O.C.E. de 10 de febrero de 1994). Nos encontramos, pues, ante un hecho de la mayor importancia ya que pese a que una Recomendación es un acto no vinculante (S.S.T.J.C.E. de 10 de diciembre de 1957,

La Sarre, As. 1 y 14/1957, Rec. pág. 201 y de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi*, As. 322/88, Rep. 4407), deja traslucir un cierto sentir que, más pronto que tarde, esperemos se traduzca en una Directiva. La influencia de la Recomendación, pese a todo, es notable. Para comprobarlo bastará con saber que Irlanda ha modificado su legislación sobre la imposición de no residentes en materia de imposición sobre la renta de las personas físicas para adaptarla a las pautas trazadas por la Recomendación y que otros Estados miembros han comenzado a hacer lo propio.

La idea básica de la mencionada Recomendación es tratar de remover algunos de los obstáculos fiscales que dificultan la libre circulación de personas, lo que se traduce en una serie de iniciativas encaminadas a conseguir que a las personas físicas que sean residentes en un Estado miembro y estén sujetas al Impuesto sobre la Renta en otro Estado miembro, del que no sean residentes, no sean discriminadas con respecto a los residentes. Forma parte del acervo jurídico-tributario que, como dijo la Sra. Scrivener en nombre de la Comisión (*D.O.* núm. C 81/17, de 3 de abril de 1995), respondiendo a la pregunta escrita E-2275/94 de Peter Crampton (P.S.E.): «En su estado actual de evolución, el derecho comunitario no se inmiscuye en la aplicación de los regímenes fiscales de los Estados miembros en materia de Impuesto sobre la renta de las personas físicas, siempre que éstos garanticen el respeto de los principios y las libertades fundamentales establecidos en el Tratado C.E. y entre los que figura la prohibición de las discriminaciones por razón de la nacionalidad (artículo 48)».

Este objetivo, resumidamente, se conseguirá, si las rentas obtenidas por no residentes no se sometieran por el Estado de actividad a un gravamen superior al que correspondería si esas mismas rentas se obtuvieran por residentes. Los beneficiarios de esta medida serían no sólo los propios contribuyentes, sino también su cónyuge y sus hijos. Ello está en la línea del ámbito de aplicación personal que para la libre circulación de trabajadores se ha ido diseñando poco a poco por el derecho comunitario derivado, con la decisiva intervención del Tribunal de Justicia. La igualdad de trato entre las rentas obtenidas por los residentes y los no residentes debiera plasmarse en la extensión a estas últimas de una serie de ventajas otorgadas a las primeras, entre otras, establecimiento de un mínimo exento, deducciones por gastos médicos, deducciones familiares, etc.

La simple lectura de alguno de los preceptos de la vigente Ley del I.R.P.F. (Ley 18/1991, de 6 de junio) permite apreciar algunas medidas discriminatorias. Así, tratándose de no residentes que operan en España con establecimiento permanente, no se aplican las reducciones en la base imponible regular previstas en el artículo 71 (cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos y Mutualidades y aportaciones a planes de pensiones, pensiones compensatorias en favor del cónyuge, anualidades por alimentos satisfechos por decisión judicial); no opera el límite a la cuota íntegra previsto en su artículo 76; los incrementos de patrimonio que obtengan se gravan a un tipo de gravamen único del 35%, en cambio, si son obtenidos por residentes se les aplica la tarifa general, en cuyo caso, los discriminados podrían acabar siendo los propios residentes en la medida en

que el tipo de gravamen puede llegar hasta el 56%; no pueden practicar más deducciones de la cuota que las previstas en su artículo 20, en otras palabras, de la cuota del impuesto no podrán deducirse nada por sus circunstancias personales y familiares, ni por gastos de enfermedad, ni por alquiler, ni por gastos de custodia de niños, ni por inversiones (seguros de vida, vivienda, inversiones en adquisiciones de bienes de interés cultural), deducciones todas ellas previstas en su artículo 78, apartados uno a cuatro; y en fin, el mínimo exento, en los términos de su artículo 96, tampoco se aplica. La situación incluso se agrava tratándose de no residentes que actúan sin establecimiento permanente, cfr. artículo 18.Uno —en relación con el 28 y con el 42.2.^a—, y artículo 18.Cinco, todos de la Ley 18/1991, del I.R.P.F., por no hablar de los plazos de presentación de las declaraciones-liquidaciones. No obstante, estas discriminaciones, a tenor de la S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93, no tienen porque ser necesariamente contrarias al derecho comunitario en todos los casos, pero sí, evidentemente, en algunos y, así, si lo serán cuando el no residente percibe la *mayor parte* de sus ingresos imponibles en España.

Los problemas apuntados no son exclusivos de nuestro ordenamiento, tal como revela el *Informe Ruding*. Pese a que la Tercera Directiva de seguros de vida (92/96/C.E.E.), que abre la puerta para que los aseguradores operen fuera de sus fronteras sin necesidad de establecerse en el Estado miembro en el que vendan sus productos, entró en vigor el 1 de julio de 1994, aun persisten regímenes tributarios en los que se dispensa un trato fiscal diferente a las pólizas vendidas por empresas de seguros residentes en el Estado miembro y a las vendidas por un asegurador no establecido. Ante la previsible disminución de ingresos fiscales, los Estados miembros se muestran muy remisos.

En el momento de redactar estas páginas está pendiente de resolverse una cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden con fecha 23 de marzo de 1994, en el asunto 107/94 entre P.H. Asscher, de Schilde (Bélgica) y Staatsscretaris van Financiën (*D.O.* C.E. de 14 de mayo de 1994)³, en estos términos:

1. ¿Permite el artículo 48 del Tratado que un Estado miembro (el Estado de trabajo) grave con un impuesto sobre la renta y sobre los salarios considerablemente superior el salario percibido, en dicho Estado, de un empresario establecido en el mismo, si el trabajador por cuenta ajena no reside en el Estado de trabajo, sino en otro Estado miembro?
2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿se autoriza, no obstante, la diferencia de trato si los ingresos totales del trabajador por cuenta ajena, calculados según las normas del Estado de trabajo, están constituidos

³ En el *D.O.* núm. C 74 de 25 de marzo de 1995 se publica una petición de decisión prejudicial, de fecha 30 de diciembre de 1994, As. 18/95 en la que se alega una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad en materia de la cotización a la seguridad social y de imposición sobre la renta.

de tal forma que menos del 90% de los mismos consista en ingresos que el Estado de trabajo pueda tomar en consideración a efectos del impuesto sobre la renta de los no residentes?

3. ¿Es lícito, estableciendo una diferencia de tipo impositivo como la de autos, tomar en consideración el hecho de que el trabajador por cuenta ajena no está sujeto en el Estado de trabajo a la percepción de la cotización a los seguros personales generales vigente en dicho Estado?
4. ¿Tiene alguna importancia para ello el hecho de que el trabajador por cuenta esté sometido en el Estado de residencia a la percepción de una cotización a seguros comparables?
5. ¿Tiene importancia para responder a las anteriores cuestiones que el trabajador por cuenta ajena sea nacional del Estado de trabajo?

III. LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

La influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas es evidente, es más, constituye uno de los factores decisivos a la hora de inclinarse por la implantación en un lugar u otro, si bien es cierto que también lo son –*Dictamen del Comité Económico y Social sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: «Orientaciones en materia de fiscalidad de empresas» (92/C 49/11)*– «la estabilidad política, la estabilidad de la moneda, la vitalidad de los mercados financieros, el peso de la masa salarial, representado por los salarios directos e indirectos, el clima social, los costes de abastecimiento en energía o materias primas, el coste de los créditos, la existencia de un cierto número e infraestructuras, la flexibilidad del derecho de empresa...». Por este motivo, la incidencia de las medidas fiscales sobre la libertad de establecimiento siempre ha sido una cuestión del mayor interés, interés que entre nosotros se reavivó cuando la Comisión puso en tela de juicio determinados incentivos fiscales a la inversión existentes en el País Vasco. En concreto mediante la Decisión de 10 de mayo de 1993 (*D.O.C.E.* de 3 de junio) expresó su criterio de que los incentivos establecidos en las Normas Forales 28/1988, de 18 de julio, de las Juntas Generales de Álava (*B.O.T.H.A.* de 1 de agosto) –y posteriormente en la Norma Foral 9/1990, de 14 de febrero, refundidora de los beneficios fiscales del Territorio Histórico de Álava (*B.O.T.H.A.* de 5 de marzo)–, 8/1988, de 1 de julio, de las Juntas Generales de Vizcaya (*B.O.B.* de 16 de julio) y 6/1988, de 14 de julio, de las Juntas Generales de Guipúzcoa (*B.O.G.* de 19 de julio), eran contrarios a la libertad de establecimiento, argumentando, entre otras cosas, que «la libertad de establecimiento de las empresas comunitarias no puede restringirse por una eventual imposibilidad de recibir ayudas fiscales, en razón de la localización de su domicilio fiscal o de la distribución territorial de sus operaciones». Independientemente de que la concesión por las Comunidades Autónomas de incentivos fiscales a las empresas para que se instalen en sus respectivos territorios, acabará desembocando en una

fuerte competencia entre ellas, cuyo resultado será «la reducción general del nivel de recaudación –y, consiguientemente, de prestación de servicios– o una mayor carga para los restantes contribuyentes»⁴, el escollo más grande que debían salvar las Normas Forales es que las medidas que en ellas se contenían no se aplicaban a los no residentes con establecimiento permanente en el País Vasco. Para evitar conflictos futuros en la Disposición Adicional Octava de la Ley 48/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social (*B.O.E.* de 31 de diciembre de 1994), se establece en relación con la concesión de incentivos fiscales y subvenciones que: «Los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación fiscal del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso por comparación con el supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas, todo ello en los términos que reglamentariamente se establezcan».

La Comisión por medio del señor Christophersen ha dicho (13 de abril de 1994) (*D.O.* núm. C 340/53, de 5 de diciembre de 1994) en respuesta a la pregunta escrita E-3793/93 de Carlos Robles Piquer formulada el 12 de enero de 1994 (*D.O.* 94/C 340/116) que las medidas fiscales conocidas como «vacaciones fiscales» son competencia de los Estados miembros, llamando, no obstante, la atención sobre el hecho que «las exenciones fiscales pueden equipararse a las ayudas estatales cuando se basan en criterios sectoriales o regionales», en cuyo caso, añade seguidamente, «han de ajustarse a lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado C.E., en los que se autorizan las ayudas específicas que cumplen determinadas condiciones y, en particular, la de no alterar las condiciones de los intercambios en una medida contraria al interés común», señalando finalmente que «sin perjuicio de la aplicación del artículo 101 del Tratado C.E., sólo podría llevarse a cabo una armonización a escala comunitaria de la fiscalidad de las sociedades cuando las normas nacionales incidan directamente en la libertad de establecimiento o el funcionamiento del mercado común». Los incentivos fiscales constituyen un poderoso instrumento en manos de los Estados miembros para competir fiscalmente entre sí, de ahí que el *Informe Ruding* recomendara que «conforme a las disposiciones del Tratado, [implícita referencia al artículo 92] la Comisión podría autorizar a un Estado miembro a conceder incentivos fiscales particulares para animar la inversión en las actividades (con excepción de los servicios financieros) situadas en ciertas regiones con el fin de acelerar su desarrollo económico. El Comité admite igualmente que los incentivos generales de naturaleza temporal pueden, en ciertas condiciones, constituir medidas útiles de estabilización coyuntural»⁵. Es

⁴ F. Pérez García, «Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas», *Palau* 14, núm. 15, 1991, pág. 10.

⁵ *Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises*, Commission des

cierto que en estado actual del Derecho comunitario, «la materia de los impuestos directos no está incluida, en la esfera de competencia de la Comunidad», pero no lo es menos que «los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario» (S.S.T.J.C.E. de 7 de junio de 1988, *Grecia/Comisión*, As. 57/86, Rep. 2855, de 21 de junio de 1988, *Comisión/Grecia*, As. 127/87, Rep. 3333; 4 de octubre de 1991, *Comisión/Gran Bretaña*, As. 246/89, Rep. 4585 y de 4 de octubre de 1991, *Comisión/Irlanda del Norte*, As. 93/89, Rep. 4569, de 4 de octubre de 1991, *Comisión/Gran Bretaña*, As. 246/89, Rep. I p.4585 y de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As.279/93).

Las disposiciones del Tratado C.E.E. relativas a la libertad de establecimiento pretenden la consagración del principio de igualdad de trato entre extranjeros y nacionales, en el territorio comunitario, que no una libertad total e incondicionada. En efecto, según el párrafo primero del artículo 52 se pretende hacer desaparecer «las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro» e igualmente «las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro». Por su parte, el párrafo segundo del mismo artículo, referido a los beneficiarios de la libertad de establecimiento, manifiesta que ésta «comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades (...) en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales.». Las sociedades se equiparán a las personas físicas nacionales de los Estados miembros, siempre que su constitución se haya llevado a cabo «de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad», tal como se establece en el artículo 58 T.C.E.E., donde también se aclara que «por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo». Parece oportuno apostillar que «la libertad de establecimiento no se limita al derecho a crear un único establecimiento dentro de la Comunidad, sino que incluye la facultad de crear y mantener más de un centro de actividad en el territorio de ésta» (S.S.T.J.C.E. de 12

Communautés Européennes, Bruxelles, 1992, pág. 225. Por ese motivo el *Informe sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* incluye entre sus objetivos: conseguir compatibilizar las exigencias derivadas de los artículos 52 y 58 del Tratado «con la necesidad de evitar el fraude o evasión fiscal mediante el aprovechamiento ilícito o abusivo de determinadas normas de derecho interno o convencional y regular los incentivos fiscales de forma tal que de su aplicación no se deriven, en ningún caso, perjuicios para la libre competencia a causa de la existencia de una ayuda de Estado de naturaleza fiscal». En efecto, los incentivos fiscales pueden chocar también con el régimen de ayudas estatales, *vide* S.J.C.E. de 10 de junio de 1993, *Comisión/Grecia*, As. 183/91, Rep. I-3131, y más reciente, S.T.J.C.E. de 15 de marzo de 1994, *Banco de Crédito Industrial*, previsto en el Tratado, teniendo en cuenta que en el concepto de ayudas se incluyen, junto a otros supuestos, subvenciones, exenciones de impuestos y tasas, exenciones de tasas fiscales, fraccionamientos y aplazamientos de pago de deudas tributarias, etc.

de julio de 1984, *Klopp*, As. 107/83, Rec. 2971 y 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, As. 270/83, Rec. 285; de 7 de julio de 1988, *Stanton*, As. 143/87, Rep. 3877, y 7 de julio de 1988, *Wolf*, As. 154 y 155/87, Rep. 3987).

Es doctrina jurisprudencial consolidada que las disposiciones comunitarias no podrán ser aplicadas a situaciones puramente internas de un Estado miembro (últimamente, aunque en relación con una materia no fiscal, S.T.J.C.E. de 16 de febrero de 1995, *Aubertin*, As. Ac. 29/94 a 35/94), si bien no es tarea fácil ponerse de acuerdo acerca de cuando sí, y cuando no, se trata de un asunto interno, y así en la S.T.J.C.E. de 26 de enero de 1993, *Werner*, As. 112/91, Rep. I-429, se afirma «que el artículo 52 del Tratado no impide que un Estado miembro grave a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en su territorio y que perciben allí la totalidad o casi de sus ingresos o que poseen allí la totalidad o casi de un patrimonio, con una carga fiscal más pesada cuando no residen en dicho Estado que cuando sí lo hacen», porque se enfoca la cuestión como un asunto puramente interno) pues de lo contrario, y tras la lectura de la sentencia «parece deducirse que si el contribuyente hubiera tenido una nacionalidad distinta (la del país de residencia o la de otro Estado miembro) a la del Estado donde realiza su actividad profesional y obtiene la mayor parte de su ingresos, la solución hubiera sido distinta»⁶. Este problema se produce en varios Estados; así, los franceses residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, aunque trabajen en Francia, de acuerdo con el Código General de Impuestos francés, no pueden deducir ningún gasto de sus ingresos (pensión alimenticia, cónyuge, intereses de préstamos, ayudas a la compra de un apartamento en el extranjero etc.

La libertad de establecimiento puede sea conculcada por la normativa fiscal a través de formas diversas y aunque la jurisprudencia recaída es hasta el momento mas bien escasa, lo cierto es que resulta habitual servirse de la fiscalidad para favorecer a los nacionales y a los residentes de un Estado miembro. Así, en varias ocasiones (S.S. de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, As. 270/83, Rep. 273 de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, As. 330/91, Rep. I-4017) el Tribunal de Luxemburgo ha manifestado que la igualdad de trato también es aplicable a los establecimientos permanentes, sucursales y agencias de sociedades establecidas en un Estado miembro, de manera que el mismo sería vulnerado si para ellos se establecieran limitaciones en materia de gastos deducibles o de incentivos fiscales. No obstante, no ha de olvidarse que el establecimiento de medidas fiscales en función de la residencia es conforme al artículo 52 del T.C.E.E., si ello no conlleva una discriminación entre nacionales y extranjeros (S.T.J.C.E.E. de 6 de noviembre de 1984, *Feáron Irish*, As. 182/83, Rec. pág. 3677).

En el Impuesto sobre Sociedades también se encuentra supuestos de diferencias de tratamiento fiscal entre residentes y no residentes, algunos de los cuales, tal vez, pudieran ser tachados de discriminatorios, y que además, no parece que

⁶ R. Falcón y Tella, «La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario» (S.T.J.C.E. de 26 de enero de 1993), *Impuestos*, núm. 17, 1993, pág. 122.

vayan a corregirse. Así, el artículo 41 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (B.O.C.G. de 24 de marzo de 1995 mantiene la responsabilidad solidaria de los depositarios o gestores o pagadores de los rendimientos a los no residentes; el artículo 47.3 sigue sin permitir la compensación de las rentas obtenidas por entidades no residentes; el artículo 56.5 continúa negando la aplicación de las normas sobre compensación de pérdidas; el 57.2 insiste en que se practique una retención del 10% sobre la contraprestación acordada en el caso de transmisión de inmuebles; el artículo 58 repite que de la cuota sólo se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta. Para pronunciarse, habría que examinar en profundidad cada una de ellas y ver si están, o no, suficientemente justificadas. Además, no cabe descartar que, en ocasiones, una medida fiscal pensada para todos los que tengan residencia permanente en el territorio nacional, sea contraria al derecho comunitario en la medida en que se demuestre que acaba siendo perjudicial para los nacionales de otros Estados miembros (S.S.T.J.C.E. de 17 de noviembre de 1992, *Comisión/Gran Bretaña*, As. 279/89, de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, As. 175/88, Rec. 1779)

Por otra parte, debe quedar muy claro que «la falta de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en materia de impuesto de sociedades no puede justificar la diferencia de trato en cuestión. Si bien es verdad que, en ausencia de semejante armonización, la situación fiscal de una sociedad depende del derecho nacional que le resulte aplicado, sin embargo, el artículo 52 del Tratado C.E.E. prohíbe a todo Estado miembro prever en su legislación, para las personas que hacen uso de la libertad de establecerse en el mismo, condiciones para el ejercicio de sus actividades que sean diferentes a la fijadas para su propios nacionales» (S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, As. 270/83, Rec. pág. 273). Para saber si una persona tiene, o no, la cualidad de residente de un Estado miembro, habrá que acudir a la legislación de este Estado que será la que determine quienes son sus nacionales y quienes sus residentes. Es cierto, por otro lado, que el artículo 52 Tratado C.E.E. prescribe una obligación de resultado concreta, cuyo cumplimiento debe facilitar, pero no condicionar, la aplicación de un programa de medidas progresivas, de manera que, en su caso, el incumplimiento de esa obligación no puede fundamentarse en la no adopción por la Comunidad de las medidas previstas (S.T.J.C.E. de 12 de julio de 1984, *Klopp*, As. 107/83, Rec. 2971), pero también lo es que la lentitud con la que avanza la armonización en materia fiscal posibilita que el margen de maniobra de los Estados miembros a la hora de legislar sea mucho más amplio. El *Informe para la Reforma del Impuesto de Sociedades*, «como quiera en el momento presente no es de esperar que se produzca un movimiento armonizador en sentido propio» de la tributación de las sociedades, emprende acciones unilaterales, proponiéndose lo siguiente:

- *Preservar el principio de igualdad de trato por razón del origen de las rentas, lo cual exigirá la eliminación de la doble imposición internacional, jurídica y económica, preferiblemente mediante sistemas de imputación antes que por sistemas de exención.*

- Estructurar los beneficios fiscales que, en su caso, se considere conveniente introducir en el Impuesto sobre Sociedades de tal manera que sean compatibles con el mercado común.
- Cooperar en el desarrollo de las iniciativas comunitarias tendentes a la armonización de los aspectos básicos del Impuesto sobre Sociedades.

Como muestra valga señalar que los esfuerzos de la Comisión encaminados a la supresión de la doble imposición de las rentas y beneficios fronterizos, durante el año 1994, apenas si se han visto recompensados con logros visibles, dado que el Consejo continúa sin dar luz verde a la ampliación del ámbito de las Directivas sobre matrices y filiales y sobre fusiones y a la Propuesta de Directiva sobre contabilización, por parte de las empresas, de las pérdidas originadas en sus establecimientos permanentes o sus filiales en otros Estados miembros. Además, la Comisión ha retirado la Propuesta de Directiva por la que se suprimían las retenciones a cuenta sobre los pagos de intereses y cánones. Asimismo, un sector potencialmente tan importante de cara a la generación de empleo y a la estimulación del crecimiento económico como son las PYME, hasta hace poco no había recibido la atención que se merece por parte de las instituciones comunitarias, pese a estar demostrado que suele soportar una mayor carga fiscal cuando actúa más allá de las fronteras nacionales que cuando no lo hacen, afortunadamente se ha tomado conciencia del problema y en 1994 han visto la luz diversas iniciativas comunitarias tendentes a mejorar su entorno fiscal.

Ahora bien, al igual que ocurre con el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de nuestra Constitución, no toda desigualdad es *per se* discriminatoria, cuestión que debe tenerse muy presente dada la pervivencia en los Estados miembros de la Comunidad de dos sistemas de tributación: obligación real y obligación personal. De hecho el propio T.J.C.E. ha señalado que la prohibición de toda discriminación por razón de la nacionalidad «no abarca las eventuales disparidades de trato que puedan producirse, de un Estado miembro a otro, como consecuencia de las divergencias existentes entre las legislaciones de los distintos Estados miembros, siempre y cuando éstas afecten a todo particular cubierto por su ámbito de aplicación, siguiendo criterios objetivos y sin referencia alguna a su nacionalidad» (S.T.J.C.E. de 28 de junio de 1978, *Kenny*, As. 1/78, Rec. 1489). Esta declaración enlaza perfectamente, con la siguiente (referida a la libre circulación de trabajadores): «La situación del residente es diferente, en la medida en que *normalmente* percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, *generalmente*, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar» (S.T.J.C.E. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93)

Por lo que respecta al artículo 52 está pendiente de resolverse la petición de decisión prejudicial presentada mediante resolución del *Gerechtshof te's-Hertogenbosch*, de fecha 16 de febrero de 1994, en el asunto entre *G.H.E.J. Wielockx* e *Inspecteur der directe belastingen* (As. 80/94) *D.O.C.E.* C 103/9, de 11 de abril de 1994, cuyos términos son los siguientes:

1. Prohíbe el artículo 52 del Tratado o alguna otra de sus disposiciones que un Estado miembro, como los Países Bajos, perciba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reconociendo a los sujetos pasivos que obtienen rendimientos derivados de la actividad empresarial el derecho a formar con cargo a sus rendimientos íntegros una reserva denominada «reserva para la vejez» (..) sin reconocer no obstante tal derecho a un sujeto pasivo que reside en otro Estado miembro, cuya nacionalidad ostenta, y que percibe en el primer Estado miembro rendimientos derivados de la actividad empresarial por los que se le somete al mencionado Impuesto?
2. ¿Es de alguna importancia a este respecto que (..) las disminuciones de la «reserva para la vejez» no constituyan rendimientos interiores imposables del sujeto pasivo no residente, con lo que en el sistema tributario vigente en los Países Bajos no queda garantizada, por lo que respecta a los sujetos pasivos no residentes, la coherencia entre el carácter deducible de los incrementos de la «reserva para la vejez» y el carácter imponible de sus disminuciones?
3. ¿Es asimismo de alguna importancia el que los rendimientos del sujeto pasivo se obtengan o no en su totalidad o casi en su totalidad de actividades desarrolladas en el primer Estado miembro?

IV. LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El artículo 59 del Tratado, según reiterada jurisprudencia (S.S.T.J.C.E. de 25 de julio de 1991, *Säger*, As. 76/90, Rep. I-4221, y de 9 de agosto de 1994, *Vander Elst*, As. 43/93, Rep. I-3805), «no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio de quien presta servicios por razón de su nacionalidad, sino también suprimir cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando puede prohibir u obstaculizar de otro modo las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos». Dicho artículo se opone a la aplicación de toda normativa nacional que, sin justificación objetiva, obstaculice a un prestador de servicios la posibilidad de ejercer efectivamente esta libertad (S.T.J.C.E. de 25 de julio de 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda*, As. 288/89, Rep. I-4007), y por tanto «desde la perspectiva de un mercado único y con objeto de permitir alcanzar sus objetivos, esta libertad también se opone a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros que la prestación de servicios puramente interna en un Estado miembro» (S.T.J.C.E. de 5 de octubre de 1994, *Comisión / Francia*, As. 381/93, Rep. I-5161). Asimismo, pueden constituir también un obstáculo a la libre prestación de servicios las «medidas de índole fiscal nacionales que afecten al ejercicio de esta libertad por parte de los operadores económicos» (S.T.J.C.E. de 13 de diciembre de 1989, *Corsica Ferries*, As. 49/89, Rep. 4441). Así, hoy en día, sería contrario al derecho comunitario excluir de retención a los rendimientos de capital mobiliario únicamente a los depósitos de ahorro consti-

tuidos en moneda nacional en entidades financieras que tuvieran su domicilio social en un Estado miembro, en la medida en que el incumplimiento de alguno de esos requisitos, vgr. que las entidades financieras tengan su domicilio social en otro Estado miembro distinto, supone una traba injustificable a la libre prestación de servicios por parte de estos operadores económicos, una vez superados las etapas transitorias de adaptación (S.T.S.J.C.E. de 21 de septiembre de 1988, *Van Eycke*, Rep. pág. 4769). De hecho la *Propuesta de Directiva del Consejo de 8 de febrero de 1989*, relativa a un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses, también detuvo su mirada en medidas fiscales discriminatorias como ésta, cuando manifestó que, para la Comisión, la óptima distribución de las inversiones y la competencia leal en la prestación de servicios financieros, pueden verse seriamente distorsionados por medidas nacionales de desgravación fiscal que inciten al inversor a invertir en instrumentos financieros emitidos por residentes de su propio país.

Si primar a las entidades que estén constituidas legalmente en un Estado miembro, en detrimento de las que no cumplan esta condición, es incompatible con la libre prestación de servicios, aunque la Comunidad Europea ha abandonado los planes sobre la armonización de los impuestos sobre operaciones de seguros, bien ha hecho el legislador español cuando en relación con la deducción por inversiones y más concretamente a la deducción por las primas satisfechas por razón de contratos de seguros de vida, muerte o invalidez, prevista en el artículo 78. Cuatro, a), de la Ley 18/1991, de 6 de junio, exige solamente que éstos se hayan celebrado con entidades legalmente autorizadas para operar en España, que no «entidades legalmente establecidas en España», que era la expresión utilizada por el artículo 29-E de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del I.R.P.F. para referirse al mismo tema. No ignoramos, de todas formas, que ni siquiera la expresión «entidades legalmente autorizadas para operar en España» está a salvo de críticas. Para comprobarlo bastará con recordar que en alguna ocasión se ha dicho que supeditar el ejercicio de determinadas prestaciones de servicios en el territorio nacional, por parte de una empresa domiciliada en otro Estado miembro, a la concesión de una autorización administrativa constituye una restricción a la libre prestación de servicios (S.T.J.C.E. de 25 de julio de 1991, *Säger*, As. 76/90, Rep. I-4221) y con traer a colación la petición de decisión prejudicial presentada mediante resolución del Comité du contentieux du Conseil d'État del Gran Ducado de Luxemburgo, de fecha 28 de diciembre de 1993, en el asunto entre señor P. Svensson y señora L. Gustafsson, por una parte, y el Ministre du Logement et de l'Urbanisme, por otra, As. 484/93, que se concreta en los términos siguientes: «¿Se oponen las disposiciones del Tratado de Roma, en especial los artículos 67 y 71, a que un Estado miembro someta la concesión de una ayuda social a la vivienda, en especial una bonificación de interés, al requisito de que los préstamos destinados a la financiar la construcción, la adquisición o la mejora de la vivienda subvencionada se hayan contratado en una institución de crédito *autorizada* en dicho Estado miembro? Para pronunciarse con conocimiento de causa sobre la cuestión sería preciso conocer los términos de la autorización y así saber si guarda

la debida proporción con los intereses que pretenden protegerse. Téngase presente en ese sentido que «la libre prestación de servicios, como principio fundamental del Tratado, sólo puede limitarse mediante normas justificadas por el interés general y que se apliquen a cualquier persona o empresa que ejerza una actividad en el Estado de destino, en la medida en que dicho interés no quede salvaguardado por las normas a las que está sujeto el prestador en el Estado miembro en el que está establecido» (S.S.T.J.C.E. de 26 de febrero de 1991, *Comisión/Italia*, As. 180/89, Rep. I-709 y *Comisión/Grecia*, As. 1989/89, Rep. I-727). Como criterio inspirador para solucionar el tema puede servir el previsto en el párrafo primero del artículo 4 de la Directiva del Consejo 88/361/C.E.E., de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado, donde se reconoce a los Estados miembros la potestad de «adoptar las *medidas indispensables* para impedir las infracciones a sus Leyes y Reglamentos, en particular, en *materia fiscal* o de *control prudencial de las entidades financieras* y establecer procedimientos de declaración de los movimientos de capitales que tengan como objeto de información administrativa o estadística» (S.T.J.C.E. de 23 de febrero de 1995, *Bordessa*, Ass. ac. 358/93 y 416/93), y también la Respuesta del Sr. Vanni d'Archirafi en nombre de la Comisión (*D.O.* número C 88/3 de 10 de abril de 1995) a la pregunta escrita E-2142/94 formulada por Leo Tindemans (P.P.E.) a la Comisión sobre la exigencia, antes de la entrada en vigor de la Directiva 89/646/C.E.E. del Consejo, de 15 de diciembre de 1989 (Segunda Directiva Bancaria), de una nueva autorización por parte de Francia a una entidad de crédito belga que ya la había obtenido en su país de origen, de la cual extractamos los siguientes párrafos:

- La autorización debía concederse, previa solicitud, a todas las entidades establecidas en otro Estado miembro que reuniesen los requisitos previstos en la normativa del Estado miembro de destino.
- No podía pedirse una segunda vez el cumplimiento de requisitos equivalentes a los requisitos legales que ya se cumplieron en el Estado miembro de establecimiento y la autoridad de supervisión del Estado miembro de destino debía tomar en consideración las supervisiones y comprobaciones realizadas en el primer Estado.
- La exigencia de una segunda autorización sólo podía mantenerse si se justificaba por motivos de interés público si se justificaba por motivos de interés público. Puede existir dicho interés si se trata de proteger a los consumidores, pero no siempre es el caso.

Igual de problemático es el caso de las aportaciones a los Fondos de Pensiones, puesto que implícitamente se exige que tal Fondo esté constituido en España (artículos 11 a 14 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones)⁷. Estos problemas probablemente desaparecerán si se aprueba el Proyecto de Ley de Supervisión de Seguros Privados (*B.O.C.G.* de 3 de

⁷ A. Cayón Galiardo/R. Falcón y Tella/F. de la Hucha Celador, *La armonización fiscal en la comunidad económica europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, I.E.F., Madrid, 1990, págs. 639-640.

marzo de 1995), dado que entre otros temas incorpora al Derecho español las normas contenidas en la Tercera Directiva de seguros de vida y la Tercera Directiva de seguros distintos del seguro de vida, reguladoras ambas de la denominada «autorización administrativa única». Este conflicto no es exclusivo de nuestro ordenamiento, tal como revela el *Informe Ruding* la deducción de las contribuciones pagadas a la Seguridad Social por o para los trabajadores expatriados y las aportaciones a compañías de seguros o fondos de pensiones situadas en otro Estado miembro, no está permitida en algunos Estados miembros. El Comité consideró «que la denegación de la deducibilidad desincentivaba a la vez la libre circulación de los trabajadores y obstaculizaba la libre prestación de servicios en la Comunidad», lo cual le llevó a recomendar a la Comisión que estudiase urgentemente las soluciones al problema «con el fin de conseguir que las cotizaciones pagadas a los regímenes de pensiones sean fiscalmente deducibles esté donde esté situado el fondo de pensiones, sin que tenga ninguna importancia a este respecto la cuestión de saber si los beneficios eventuales posteriores tributarán o no en el mismo Estado miembro»⁸, pues de lo contrario, los contribuyentes pueden desistir de suscribir una póliza de seguro complementario con un asegurador establecido en otro Estado miembro, y, por tanto, limitar la libre prestación de servicios, de la cual deben disfrutar tanto los prestatarios como los destinatarios de los servicios (S.S.T.J.C.E. de 2 de febrero de 1989, *Cowan*, As. 186/87, Rep. 195 y de 30 de mayo de 1991, *Comisión/Países Bajos*, As. 68/89, Rep. I-2637). La Recomendación anterior se produce porque el artículo 59 del Tratado se opone «a que la legislación de un Estado miembro supedite el carácter deducible de las primas de seguro de enfermedad e invalidez o del seguro de vejez y fallecimiento al requisito de que tales primas se hayan pagado en dicho Estado», si bien «puede estar justificado este requisito por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable» (S.T.J.C.E. de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, As. 204/90, Rep. I. pág. 249 y *Comisión/Bélgica*, As. 300/90, Rep. I. pág. 305).

Ahora bien, la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario no puede llevarse tan lejos como para ignorar la situación personal y familiar del no residente que realiza una actividad económica no asalariada, si resulta que este obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos y la casi totalidad de sus ingresos familiares, y por tanto, al ser su situación comparable a la del residente se le deberán conceder las mismas ventajas fiscales por el Estado de la actividad, principio expresado por el T.J.C.E. (S. de 14 de febrero de 1995, *Schumakers*, As. 279/93), en relación con la libre circulación de trabajadores y que no vemos inconveniente alguno en hacerlo extensivo a la libre prestación de servicios. La discriminación que sufren las pólizas vendidas por un asegurador no establecido se reduce, la mayor parte de las veces, a la deducción fiscal de las primas satisfechas por el tomador del seguro; en ocasiones, se extiende también a los ingresos provenientes de esas pólizas. Como parece evidente, tanto

⁸ «Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises», *ob. cit.*, pág. 230.

en un caso como en otro, esas diferencias de tratamiento fiscal son trabas injustificables desde la perspectiva del mercado interior, por ser contrarias a las libertades fundamentales del Tratado y particularmente, a la libre prestación de servicios. Pese a todo, según se dice en la pregunta escrita E-589/95 de Gijs de Vries (E.L.D.R.) a la Comisión (9 de marzo de 1995), 95/C 19638, de 31 de julio, la legislación neerlandesa vigente a partir de 1 de enero de 1995 establece que «cuando una aseguradora tiene su domicilio social en los Países Bajos, el tomador de un seguro de vida podrá desgravar las primas pagadas», lo cual no sólo hace poco atractivo suscribir un seguro de vida ofrecido por una aseguradora establecida en el extranjero, que no disponga de una filial en los Países Bajos, sino que es incompatible con la libre prestación de servicios.

Es sabido que el artículo 59 del Tratado se dirige esencialmente a la aplicación en el ámbito de las actividades no asalariadas del artículo 6 del Tratado, de manera que «para garantizar la perfecta igualdad en la competencia, el nacional de un Estado miembro que desea ejercer una actividad por cuenta ajena en otro Estado miembro debe tener pues la posibilidad de alojarse en las mismas condiciones de que disfrutaran sus competidores nacionales de este último Estado», y, por tanto, «toda restricción dirigida no sólo al derecho de acceso a la vivienda, sino también a las distintas facilidades concedidas a estos nacionales para aliviarles la carga financiera, debe ser considerada como un obstáculo al ejercicio de la propia actividad profesional» todo lo cual le llevó a declarar que el Estado miembro había incumplido dichos artículos del Tratado «al reservar exclusivamente a sus nacionales el acceso a la propiedad y al alquiler de viviendas construidas o rehabilitadas con ayuda de fondos públicos; así como el acceso al crédito inmobiliario con interés reducido» (S.T.J.C.E. de 14 de enero de 1988, *Comisión/Italia*, As. 63/86, Rep. pág. 29). Ello traducido a nuestro campo de actuación quiere decir que podría ser contraria al derecho comunitario una disposición en virtud de la cual las deducciones fiscales por adquisición o rehabilitación de vivienda estuvieran reservadas a los residentes que ejerzan en España actividades económicas no asalariadas, y negadas a los contribuyentes no residentes. Esa disposición existe, artículo 78, cuatro, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, si bien las situaciones no son comparables, en la medida, en que su vivienda habitual la tiene en otro Estado miembro; distinto sería el caso, si esas facilidades se concedieran para la adquisición de cualquier otro inmueble. Bastante menos fundamento tiene el hecho de que los no residentes no pueden disfrutar de la deducción prevista en el artículo 78.Tres de dicha Ley. Los artículos 59 y 60 del Tratado «exigen la supresión no sólo de toda discriminación contra el prestador en razón de su nacionalidad, sino también de toda restricción a la libre prestación de servicios impuesta por la circunstancia de estar establecido en un Estado miembro distinto de aquel en que la prestación debe realizarse» (S.T.J.C.E. de 4 de diciembre de 1986, *Comisión/Alemania*, As. 205/84, Rec. pág. 3755). Por esta razón, el sistema de retención en la fuente que en la legislación española se aplica a los cánones puede provocar, en algún caso, efectos discriminatorios contrarios al Tratado, motivados porque si quien recibe la renta es residente en España no se practica retención alguna,

en cambio, si no lo es existe obligación de retener, salvo que se acredite el pago del impuesto (cfr. artículo 43. Dos, f), 70. Uno g) y Disposición Adicional 1ª. Dos, i) del Reglamento del I.R.P.F.⁹.

Por otra parte, no acaban de desaparecer los motivos para los reproches que ha merecido la obligación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español de nombrar un representante ante la Administración tributaria. Así, hoy en día, a efectos del I.R.P.F. y del I.P. no existe obligación de realizar ese nombramiento cuando «sólo se disponga en España de una vivienda y ésta se designe como domicilio a efectos de notificaciones». Pues bien, el artículo 42 y la Disposición Final Quinta del Proyecto de Ley del Impuesto de Sociedades exigen –a efectos del I.S. y del I.R.P.F., respectivamente– el nombramiento en determinados supuestos, tratando de seguir la línea trazada por la Comisión de que el susodicho nombramiento es respetuoso con el derecho comunitario en tanto en cuanto esté presidido por el principio de proporcionalidad. Establecen, concretamente, que deberá nombrarse cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, y además «en aquellos casos en los que, debido al cómputo de determinados gastos para la determinación de la base imponible, en el caso de explotaciones económicas desarrolladas sin establecimiento permanente», lo cual viene motivado, como bien dice el *Informe sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, por «la cualidad de retenedor que debe atribuirse a la entidad no residente» y cuando, por la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el sujeto pasivo, así lo requiera la Administración tributaria. El último inciso es totalmente inadecuado, suponemos que durante la tramitación parlamentaria se suprimirá, pues de lo contrario nos veremos abocados, muy probablemente, a un enfrentamiento jurídico con la Unión Europea, y ello, porque, a falta del desarrollo reglamentario se nos antoja excesivamente amplia esa cláusula de cierre, y por otro, porque viene a introducir una dosis de incertidumbre tal elevada que pone en entredicho el principio de seguridad jurídica, que debe informar las relaciones de la Administración tributaria, tanto con el contribuyente residente como con el no residente¹⁰, de lo cual, como no podía ser de otra manera, es consciente el

⁹ A. J. Martín Jiménez, «Algunas reflexiones sobre el régimen tributario de los Cánones en la Legislación española y su compatibilidad con el Derecho Comunitario», *Tribuna Fiscal*, núm. 52, 1995, págs. 64 y ss.

¹⁰ «Si la seguridad jurídica es un bien esencial en cualquier norma jurídica –Fernández Bioness– en el supuesto de las relaciones internacionales se convierte en la piedra de toque de cualquier régimen fiscal. Efectivamente, toda operación internacional incluye elementos de inseguridad adicional, derivados de la colisión de normas entre distintos países, la posible evolución de dichas normas en el futuro en un entorno sumamente cambiante, las fluctuaciones en los tipos de cambio de las divisas, los diversos regímenes jurídicos de los países implicados, etc. Dentro de ese entorno es tan importante saber exactamente y a priori lo que se debe pagar como cuanto se debe pagar». Libre circulación de capitales y tributación de no residentes» EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LOS AÑOS 90. EL MERCADO ÚNICO Y LAS PERSPECTIVAS FISCALES PARA 1993. XXXVIII y XXXIX Semanas de Estudio de Derecho Financiero, I.E.F., Madrid, 1994, pág. 418. El principio de seguridad jurídica protege «la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles (S.T.C. 150/1990, de 4 de octubre), vide I. Merino Jara, «La

propio legislador, toda vez que el artículo 107.4, a), de la Ley General Tributaria en su redacción vigente, incluye entre los escasos supuestos en los que la contestación a las consultas escritas tiene carácter vinculante para la Administración tributaria, las relativas a «inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades no residentes, siempre y cuando la consulta se formule pro la persona o entidad con carácter previo a la realización de la inversión». Ese correcto proceder, desde nuestro punto de vista, debiera hacerse extensivo a otras parcelas, en concreto, puesto que es el que ahora nos ocupa, a la concreción en la propia Ley de los supuestos en los cuales, por el volumen o por las razones que sean, la Administración podrá exigir el nombramiento de un representante, de no hacerlo de ese modo prácticamente todas las posibilidades quedan abiertas y por tanto, las críticas de los no residentes comunitarios estarán justificadas.

A veces los Estados miembros exigen a los no residentes comunitarios el pago de gravámenes suplementarios, de modo que son gravados con mayor rigor que los prestadores de servicios establecidos en el territorio nacional. Este proceder es contrario al derecho comunitario. Así, lo ha entendido la S.T.J.C.E. de 9 de agosto de 1994, *Vander Elst*, As. 43/93, Rep. I-3805, que ha manifestado que los artículos 59 y 60 del Tratado «se oponen a que un Estado miembro obligue a las empresas que, establecidas en otro Estado miembro, presten servicios en su territorio empleando de modo regular y habitual a nacionales de Estados terceros, a obtener, para estos trabajadores, un permiso de trabajo expedido por un organismo nacional de inmigración y a pagar los gastos correspondientes, bajo pena de un multa administrativa» en línea con la doctrina contenida en la S.T.J.C.E. de 3 de febrero de 1982, *Seco*, As.Ac. 62/81 y 63/81, Rep. 223. Para evitar reproches de esta naturaleza, el R.D. 539/1993, de 12 de abril, relativo a la tasa por expedición de tarjetas de residencia a nacionales de países comunitarios y a sus familiares, establece en su artículo 5 que su importe será equivalente al exigible en cada momento a los nacionales españoles por la obtención o renovación del documento nacional de identidad. Asimismo, la S.T.J.C.E. de 5 de octubre de 1994, *Comisión / Francia*, As. 381/93, Rep. I-5161, declara que es contrario a la libre prestación de servicios la exigencia de tasas por desembarque y embarque de pasajeros con ocasión de la utilización por un barco de instalaciones portuarias cuando los pasajeros proceden de puertos situados en otro Estado miembro o se dirigen hacia ellos, mientras que, en el caso del transporte entre dos puertos situados en el

restitución de las ayudas estatales y el principio de confianza legítima», *Impuestos*, núm. 14, 1994, págs. 7 y ss, y tiene un enorme papel que jugar en materia tributaria, sirviendo como prueba de ello el texto de la S.T.S. de 16 de diciembre de 1994, relativa a las deducciones por inversiones en el I.R.P.F., que se reseña: «en un determinado momento, el contribuyente realiza ciertas inversiones sabiendo que generarán unas deducciones tributarias concretas, las cuales tienen un límite sobre la cuota impositiva previamente establecido por la ley, cuyo exceso puede llevarse a los cuatro ejercicios siguientes. En el curso de esos cuatro ejercicios (donde no se otorga ninguna nueva deducción sino que se amortiza la pretéritamente concedida), cualquier modificación sustancial de las condiciones en que la deducción se reconoció quebraría la necesaria seguridad jurídica del agente, que operó dentro del marco legal establecido en el momento de realizar su inversión».

territorio nacional, dichas tasas tan sólo se perciben por el embarque inicial», y también lo es exigir, «cuando los pasajeros tienen como punto de origen o de destino puertos situados en otro Estado miembro, una cuantía más elevada que la aplicable a los pasajeros con destino a un puerto situado en el territorio nacional».

En esa línea, está pendiente de resolverse la petición de decisión prejudicial, presentada mediante resolución del Tribunal correctionnel de Arlón, de fecha 1 de septiembre de 1994, en el asunto entre *Ministere public y Miche Guiot*, responsable civil, *Climateac, S. A.* (Asunto C-272/94), expresada en los términos siguientes: «Los artículos 7, 7A, 59 y 60 del Tratado de la Unión Europea, ¿deben interpretarse en el sentido de que el hecho de que un Estado miembro, imponga a todas las empresas que trabajen o vengán a trabajar en su territorio en virtud de su derecho a la libre prestación de servicios el pago de contribuciones patronales en concepto de derechos de «timbres de fidelidad» y de «timbres-intemperie» que se superponen a las contribuciones obligatorias en el país de origen de dichas empresas, donde cubren los mismos riesgos y en la practica tienen una finalidad idéntica, o similar, constituye una infracción de los citados artículos en la medida en que, de este modo, constituye un serio obstáculo a la realización de la libre prestación de servicios en el Gran Mercado interior sin fronteras, debido a que dicha imposición genera un coste suplementario para las empresas comunitarias, haciéndolas así menos competitivas en el territorio del Estado miembro de que se trate?»

V. REFLEXIONES FINALES

Las líneas precedentes han servido para abordar un tema especialmente atractivo, como es el de la fiscalidad en el ámbito comunitario. Nos hemos detenido en analizar algunos focos de interés, habiendo dejado bastantes otros para mejor ocasión (vgr. libre circulación de capitales y libre circulación de mercancías). Ello nos ha permitido observar los exiguos avances que en el campo de la armonización fiscal directa se han conseguido hasta ahora, y constatar el punto muerto en el que nos hallamos. A medio plazo, pocas son las novedades de importancia que previsiblemente van a fructificar, ante lo cual habrá que seguir estando muy atentos a los logros que poco a poco, grano a grano, realice el Tribunal de Luxemburgo de cara a eliminar las discriminaciones motivadas por la existencia de regímenes fiscales muy dispares en el seno de la Unión Europea.