

# VNIVERSITAT Đ VALÈNCIA

## Facultat de Dret

### Departament de Dret Financer i Història del Dret



## **La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídicos español y británico: la especial incidencia del Derecho de la Unión Europea**

**Programa de Doctorado en Estudios Jurídicos, Ciencia Política y  
Criminología**

**TESIS DOCTORAL**

**Presentada por:**

**Jorge J. Milla Ibáñez**

**Dirigida por:**

**Dr. D. Francisco Magraner Moreno**

**Dra. D<sup>a</sup>. Mercedes Fuster Gómez**

**Valencia 2013**

## **AGRADECIMIENTOS**

Quiero agradecer en primer lugar a mis directores, el Dr. Francisco Magraner Moreno y la Dra. Mercedes Fuster Gómez, por el trabajo de dirección de la tesis, su magisterio, consejos y paciencia.

De mi paso por el Centre for Commercial Law Studies de la Queen Mary – University of London, al Dr. Tom O’Shea, por su inestimable ayuda investigadora y personal, que ha derivado en una gran amistad. También a los demás miembros del centro, representados por su director, el Dr. Spyros Maniatis y, especialmente al Dr. Rafael Leal-Arcas.

A Pilar, a Juan, por todo el tiempo que les he robado para este trabajo, a mis padres, a mi hermana, a toda mi familia y a mis amigos,

# ÍNDICE

ABREVIATURAS .....	10
RESUMEN .....	16
ABSTRACT .....	17
INTRODUCCIÓN GENERAL .....	18
METODOLOGÍA.....	27
METHODOLOGY .....	29
1.- ASPECTOS DOGMÁTICOS .....	30
1.1.- Ámbito espacial de aplicación de las normas.....	30
1.1.1.- Concepto de ámbito espacial de aplicación.....	30
1.1.2.- Eficacia y extensión de la ley tributaria .....	32
1.2.- Naturaleza jurídica de las normas financieras.....	41
1.3.- Límites al poder tributario del Estado .....	47
1.3.1- Límites directamente derivados del texto constitucional y los referidos a la materia financiera. ....	49
1.3.2.- Límites contenidos en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, tanto en el tiempo como en el espacio.....	54
1.3.3.- Límites del Estado en el ámbito internacional .....	55
1.3.3.1.- Límites dimanantes de la pertenencia de España y Reino Unido a la Unión Europea.....	58
1.4.- El ámbito de aplicación espacial de las normas tributarias españolas y británicas .....	60
1.4.1.- Normas tributarias españolas .....	60
1.4.2.- Normas tributarias británicas .....	67
2.- LA RESIDENCIA COMO CRITERIO DE SUJECCIÓN AL IRPF Y AL “INCOME TAX” Y “CAPITAL GAINS TAX”; ESTUDIO COMPARADO: ESPAÑA Y REINO UNIDO .....	69
2.1.- La residencia fiscal en la legislación doméstica española.....	70
2.1.1.- Introducción .....	70
2.1.2.- El concepto de residencia en Derecho tributario español .....	72
2.1.3.- Los criterios que determinan la residencia fiscal en España.....	74
2.1.3.1.- Permanencia: duración y ausencias.....	77
2.1.3.1.1.- Introducción .....	77
2.1.3.1.2.- Los 183 días .....	78

2.1.3.1.3.- Acreditación .....	80
2.1.3.1.4.- Método de cálculo .....	81
2.1.3.2.- Centro de intereses económicos .....	82
2.1.3.3.- Intereses personales.....	87
2.1.3.4.- El cambio de residencia a un paraíso fiscal: “la cuarentena fiscal” .....	92
2.1.4.- Los contribuyentes opcionales .....	98
2.1.5.- El personal diplomático, los delegados en organismos internacionales y los funcionarios que ejercen en el extranjero cargos o empleos oficiales.....	100
2.1.6.- La residencia autonómica.....	101
2.1.6.1.- El concierto económico con el País Vasco.....	101
2.1.6.2.- El régimen del Convenio con la Comunidad Foral de Navarra .....	104
2.1.6.3.- La residencia en las Comunidades Autónomas en régimen común o general .....	105
2.1.7.- Consideraciones finales.....	108
2.2.- La residencia fiscal en la legislación doméstica de Reino Unido .....	111
2.2.1.- Introducción .....	111
2.2.2.- Algunos conceptos de la legislación interna británica .....	117
2.2.2.1.- Inglaterra, Gran Bretaña y Reino Unido .....	117
2.2.2.2.- Las dependencias, los territorios de ultramar y la Commonwealth .....	118
2.2.3.- El concepto de residencia en la legislación doméstica de Reino Unido ...	121
2.2.4.- Los criterios que determinan la residencia fiscal en Reino Unido.....	125
2.2.4.1.- Permanencia: duración y ausencias.....	125
2.2.4.1.1.- Introducción .....	125
2.2.4.1.2.- Los 183, los 91 días y los 3 años.....	125
2.2.4.1.3.- Acreditación .....	131
2.2.4.1.4.- Método de cálculo .....	133
2.2.4.2.- Centro de intereses económicos .....	133
2.2.4.3.- Intereses personales.....	136
2.2.4.4.- Lazos de nacimiento.....	138
2.2.4.5.- Reformas previstas .....	140
2.2.5.- La residencia en Escocia .....	143
2.2.6.- El cambio de residencia a un paraíso fiscal.....	145
2.2.7.- El caso particular de los <i>non-domiciles</i> o “no domiciliados” y el “régimen de remisión” .....	146
2.2.7.1.- Origen.....	146
2.2.7.2.- Situación actual .....	148
2.2.8.- Consideraciones finales.....	152

2.3.- La aplicación especial del criterio de residencia a determinadas personas físicas por su condición de “funcionarios” .....	157
2.3.1.- La residencia fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea .....	157
2.3.1.1.- Introducción .....	157
2.3.1.2.- El Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea .....	158
2.3.1.2.1.- Normativa .....	158
2.3.1.2.2.- Elementos esenciales .....	160
2.3.1.3.- El reconocimiento de la residencia a efectos fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea .....	162
2.3.1.3.1.- El artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea .....	162
2.3.1.3.2.- La residencia y el domicilio fiscal .....	163
2.3.1.4.- Análisis de la jurisprudencia del TJUE con relación a la residencia fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea .....	165
2.3.1.4.1.- La facultad exclusiva: <i>Humblet</i> .....	165
2.3.1.4.2.- La deducción de los intereses pagados por los particulares por los préstamos destinados a la adquisición o mejora de su vivienda principal en el IRPF: <i>Tither</i> .....	166
2.3.1.4.3.- El gravamen del valor arrendaticio de la vivienda de un funcionario europeo: <i>Kristoffersen</i> .....	168
2.3.1.4.4.- La bonificación fiscal a las unidades familiares: <i>Vander Zwalmen y Massart</i> .....	169
2.3.1.4.5.- El beneficio de la deducción del impuesto “inmobiliario” («précompte») inmobiliaria: Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de Bélgica. ....	171
2.3.1.4.6.- Exención de impuestos nacionales en favor de las retribuciones abonadas por la Unión – Cómputo de las retribuciones abonadas por la Unión a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota del impuesto de solidaridad sobre la fortuna: <i>Bourgès-Maunoury</i> .....	172
2.3.1.5.- Conclusiones .....	175
2.3.2.- La residencia fiscal de los funcionarios de las organizaciones internacionales .....	176
2.3.2.1.- Introducción .....	176
2.3.2.2.- Justificación .....	178
2.3.2.3.- Antecedentes normativos .....	180
2.3.2.4.- Las fuentes de los privilegios e inmunidades de las organizaciones internacionales .....	181
3.- LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL EN CASO DE CONFLICTO .....	184

3.1.- Los CDI y otras fuentes del derecho internacional .....	184
3.1.1.- CDI .....	184
3.1.1.1.- Introducción .....	184
3.1.1.2.- Los principales modelos de Convenio .....	190
3.1.1.2.1.- El modelo de la OCDE .....	190
3.1.1.2.2.- Otros modelos .....	192
3.1.1.2.2.1.- El modelo de la ONU .....	192
3.1.1.2.2.2.- El modelo del Pacto Andino.....	194
3.1.1.2.2.3.- El modelo de la ALADI .....	196
3.1.1.2.2.4.- El modelo de Estados Unidos.....	197
3.1.2.1.- Introducción .....	200
3.1.2.2.- Soft Law o “legislación blanda” .....	200
3.1.2.3.- <i>Backdoor rules</i> o “reglas de apoyo” .....	202
3.2.- La relación entre la residencia y los CDI .....	205
3.2.1.- La residencia en los CDI .....	205
3.2.2.- La residencia en el modelo de la OCDE .....	206
3.2.3.- Los paraísos fiscales como fuente de conflicto .....	211
3.2.4.- Los apátridas fiscales .....	217
3.3.- Especial incidencia del CDI entre España y Reino Unido .....	219
3.4.- Los métodos para evitar la doble imposición internacional .....	223
3.4.1.- Método de exención .....	224
3.4.2.- Método de imputación.....	226
4.- ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN TORNO A LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN .....	228
4.1.- Introducción .....	228
4.2.- Normativa legal: Los Tratados y el derecho derivado .....	231
4.3.- Jurisprudencia del TJUE .....	239
4.3.1.- Introducción .....	239
4.3.2.- Análisis de la jurisprudencia del TJUE .....	246
4.3.2.1.- Planteamiento general .....	246
4.3.2.2.- El reconocimiento de la discriminación por razón de residencia: <i>Marsman, Sotgiu y Avoir Fiscal</i> .....	251
4.3.2.3.- El concepto de discriminación: <i>Schumacker y Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España.</i> .....	258
4.3.2.4.- La restricción: las Sentencias <i>Dassonville, Bachmann y Lenz</i> .....	264

4.3.2.5.- La libertad de traslado de residencia en el ámbito de la Comunidad Europea. La discriminación por razón de nacionalidad y la restricción transfronteriza de las libertades: <i>Biehl, De Lasteyrie y el asunto “exit tax” español</i> .	268
4.3.2.6.- La diferencia objetiva entre un residente y un no residente: <i>Gschwind</i> .	276
4.3.2.7.- La distinción entre restricción y discriminación: <i>Futura</i> .	279
4.3.2.8.- Los requisitos para ser considerado residente: <i>Martínez Sala, Bambaust y R</i> .	282
4.3.2.9.- La compensación de los rendimientos negativos: <i>Ritter-Coulais, Renneberg y Lakebrink</i> .	291
4.3.2.10.- Las ventajas fiscales y la percepción de ingresos de otro Estado miembro: <i>De Groot</i> .	296
4.3.2.11.- La “discriminación inversa”.	300
4.4.- Conclusiones.	306
5.- LOS CDI EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.	310
5.1.- Introducción.	310
5.2.- La adopción de CDI en el ámbito de la Unión Europea.	314
5.2.1.- Los CDI entre Estados miembros.	314
5.2.2.- Los CDI entre Estados miembros y terceros Estados.	317
5.3.- Las relaciones entre Derecho derivado y los CDI.	320
5.3.1.- Planteamiento.	320
5.3.2.- Normas de Derecho derivado que asumirán el Modelo OCDE.	321
5.3.3.- Normas de Derecho derivado que remitirán a los Convenios.	322
5.3.4.- Normas de Derecho derivado que establecerán un criterio de mínimos.	323
5.3.5.- Normas de Derecho derivado que subordinarán su aplicación a la celebración de un CDI.	325
5.4.- Análisis de la jurisprudencia del TJUE con relación a la doble imposición internacional.	326
5.4.1.- Planteamiento general.	326
5.4.2.- La utilización del Convenio como norma delimitadora de la situación jurídica objeto de control: <i>Saint Gobain</i> .	328
5.4.3.- El CDI como fórmula para establecer los criterios de reparto del poder tributario entre dos Estados: <i>Bouanich y Van Hilten</i> .	330
5.4.5.- La doble imposición internacional como resultado de un ejercicio de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros: <i>Gilly y Block</i> .	339
5.4.5.- El CDI como norma determinante de la comparabilidad: <i>Asscher y Gerritse</i> .	348
5.4.6.- Normas interiores, en el ámbito de la doble imposición, que son contrarias a las libertades fundamentales por carecer de justificación: <i>Lankhorst-Hohorst, Denkvit Internationaal, Amurta, Dijkman y Tankreederei I</i> .	353



5.4.7.- La no obligación del Estado de la fuente de eliminar la doble imposición de los dividendos pagados a no residentes: <i>ACT IV GLO</i> .....	361
5.4.8.- La coherencia fiscal: <i>Wielockx</i> .....	365
5.5.- Consideraciones finales.....	368
CONCLUSIONES FINALES .....	372
Primera. Aspectos dogmáticos .....	372
Segunda. La residencia fiscal en la legislación doméstica española.....	377
Tercera.- La residencia fiscal en la legislación doméstica de Reino Unido .....	381
Cuarta.- Estudio comparado: España y Reino Unido .....	384
Quinta.- La determinación de la residencia fiscal en caso de conflicto .....	388
Sexta.- Aspectos relevantes de la residencia fiscal de las personas físicas en la Unión Europea.....	390
Séptima.- La importancia de los CDI en el ámbito de la Unión Europea .....	395
FINAL CONCLUSIONS .....	399
First.- Dogmatic aspects .....	399
Second. Tax residence in the Spanish domestic legislation .....	404
Third. – Tax residence in the UK domestic legislation .....	407
Fourth. - Comparative study: Spain and the UK .....	409
Fifth. - The determination of the tax residence in case of conflict.....	413
Sixth. – Relevant aspects of tax residence in the European Union for individuals.....	415
Seventh. - The importance of DTCs within the framework European Union.....	419
BIBLIOGRAFÍA .....	423
ANEXO I: DIRECCIONES DE INTERNET CONSULTADAS .....	443
ANEXO II: RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE .....	445
ANEXO III: RELACIÓN DE SENTENCIAS DE <i>THE SUPREME COURT</i> CITADAS .....	448
ANEXO IV: RELACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CITADAS .....	449

ANEXO V: RELACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO CITADAS .....	450
ANEXO VI: RELACIÓN DE SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL CITADAS.....	451
ANEXO VII: RELACIÓN DE CONSULTAS DE LA DGT CITADAS .....	452
ANEXO VIII: RELACIÓN DE DIRECTIVAS CITADAS.....	453
ANEXO IX: RELACIÓN DE LEYES BRITÁNICAS CITADAS.....	455
ANEXO X: RELACIÓN DE LEYES ESPAÑOLAS CITADAS.....	457

## **ABREVIATURAS**

AA. VV. Autores varios

ACT Advance Corporation Tax

AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria

ALADI Asociación Latinoamericana de Integración

ALCA Área de Libre Comercio de las Américas

AN Audiencia Nacional

AP Audiencia Provincial

art. Artículo

arts. Artículos

BCE Banco Central Europeo

BICCIS Base Consolidada Común del Impuesto de Sociedades

BOB Boletín Oficial de Bizkaia

BOE Boletín Oficial del Estado

BOG Boletín Oficial de Gupuzkoa

BOTHA Boletín Oficial del Territorio Histórico de Alava

C Comunicaciones e Informaciones

CAN Comunidad Andina

CC Código Civil

CCEE Comunidades Europeas

CDI Convenio para evitar la doble imposición

CE Constitución Española

CECA Comunidad Europea del Carbón y del Acero

CEE Comunidad Económica Europea

CGT Capital Gains Tax

DGT Dirección General de Tributos

DKR Coronas danesas

DO Diario Oficial de la Unión Europea

DOCE Diario Oficial de las Comunidades Europeas

DOUE Diario Oficial de la Unión Europea

DTC Double taxation Conventions

Ed. Editorial

EEE Espacio Económico Europeo

EU European Union

EURATOM Comunidad Europea de la Energía Atómica

FATF Financial Action Task Force on Money Laundering

FID Foreign Income Dividend

FJ Fundamento jurídico

GAFI Grupo de Acción Financiera Internacional

GLO Group Litigation Order

HM Her Majesty's

HMRC Her Majesty's Revenue & Customs

IBFD International Bureau of Fiscal Documentation

ICTA Income and Corporation Taxes Act

IEF Instituto de Estudios Fiscales

IR Inland Revenue

IRC Inland Revenue Commissioners

IRNR Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRS Internal Revenue Service

IS Impuesto de Sociedades

ITA Income Tax Act

IVA Impuesto sobre el valor añadido

KStG Körperschaftsteuergesetz

L Legislación

LEC Ley de Enjuiciamiento Civil

LGT Ley General Tributaria

MERCOSUR Mercado Común del Sur

núm. Número

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OEA Organización de los Estados Americanos

OM Orden Ministerial

OMC Organización Mundial del Comercio

ONU Organización de Naciones Unidas

OTAN Organización del Tratado Atlántico Norte

PAC Política Agraria Común

pág. Página

págs. Páginas

PAHO Organización Panamericana de la Salud

PCTA Provisional Collection of Taxes Act

PDE Protocolo de Déficit Excesivo

RD Real Decreto

REDF Revista Española de Derecho financiero

RIRNR Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

RIRPF Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

S Suplemento

ss. Siguietes

SAN Sentencia de la Audiencia Nacional

STC Sentencia del Tribunal Constitucional

STJCE Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

STS Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TC Tribunal Constitucional

TCE Tratado Constitutivo de la Comunidad (Económica) Europea

TCGA Taxation of Chargeable Gains Act

TEAC Tribunal Económico Administrativo Central

TFUE Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJCE Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TJUE Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRLIRNR Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

TRLIRPR Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

TS Tribunal Supremo

TSJ Tribunal Superior de Justicia

TUE Tratado de la Unión Europea

UE Unión Europea

UEM Unión Económica y Monetaria

Vol. Volumen



## RESUMEN

El criterio de la residencia fiscal es considerado en la actualidad como el criterio de sujeción más eficaz a la hora de someter a tributación a las personas físicas. No obstante, el concepto de residente fiscal en el ámbito internacional, en el de la Unión Europea e incluso dentro de los diferentes Estados que forman ésta última carece de una definición clara y se encuentra inmerso en numerosos conflictos debido a la constante extralimitación en la potestad tributaria de los Estados.

Por ello, en este trabajo se han investigado tanto los límites al poder tributario del Estado, el concepto de residencia fiscal en el marco internacional y en el de la Unión Europea, como los conflictos derivados de la pertenencia de España a la Unión Europea y a la Comunidad Internacional.

Tras considerar esta materia, la tesis continúa para explorar los límites a los que dos ordenamientos jurídicos diferentes –el español y el británico- llegan para considerar a una persona física residente fiscal en su territorio a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**PALABRAS CLAVES:** discriminación, residencia, domicilio, restricción, conflictos entre jurisdicciones tributarias, CDI, paraísos fiscales, permanencia, centro de intereses económicos, intereses personales, lazos de nacimiento, residencia autonómica, no domiciliados.

## **ABSTRACT**

The criterion of residence for tax purposes is now regarded as the most effective connecting factor to tax on individuals. However, the concept of tax resident in the international perspective, in the EU and even within different Member states forming the latter lacks a clear definition and is immersed in numbers due to the ongoing conflict in the power overreach States tax.

Therefore, in this study we have investigated both limits the taxing power of the state, the concept of tax residence in the international and the European Union, including disputes arising from Spain's membership of the European Union and the International Community.

After considering this substance, the thesis goes on to explore the limits beyond two different legal systems –Spanish and British- to consider an individual resident for the purposes of Income Tax and Capital Gains.

**KEY WORDS:** discrimination, residence, domicile, restriction, conflicts between tax jurisdictions, Double tax Conventions, tax havens, presence, ties of business, ties of family, ties of birth, residence in autonomous communities, non-domiciles.

## INTRODUCCIÓN GENERAL

En la vista oral del asunto *Levene* contra IRC<sup>1</sup> de 1928, Sir VISCOUNT CAVE<sup>2</sup> -*Lord Chacellor*, en aquel momento- realiza la siguiente pregunta a la parte representante del IRC: “... ¿cuándo usted habla de una persona residiendo, se refiere a que él mismo se atribuye una cualidad que le hace describirse de esa forma con referencia a un lugar, o que está realmente allí?”. Esta pregunta, dirigida a conocer la noción de la residencia como criterio de sujeción a los impuestos sobre la renta, supone –en la actualidad- el criterio fundamental para determinar qué personas físicas estarán sujetas a los impuestos sobre la renta y, en consecuencia, tributarán por su renta mundial.

Desde la creación de las primeras sociedades civilizadas, el concepto de la residencia ha gozado de gran importancia como factor determinante de pertenencia a una sociedad o grupo y, a la vez, como generador del nacimiento de derechos y obligaciones. Algunos de los antecedentes del concepto actual de residencia han sido desarrollados por LÓPEZ HUGUET<sup>3</sup> en su estudio del concepto jurídico del domicilio desarrollado en Roma. Según LÓPEZ HUGUET, el concepto jurídico de domicilio en Roma era referido casi de forma exclusiva a personas físicas. El término *domicilium* se presentaba en el siglo II a. C. como una noción jurídica autónoma que expresaba la residencia estable del individuo, independiente de toda modalidad de propiedad o habitación. La unión de los elementos *corpus* y *animus* permitía una estabilidad en la

---

<sup>1</sup> El IRC o *Inland Revenue & Customs* era, hasta abril de 2005, el departamento del gobierno británico encargado de la recaudación de los impuestos directos y de la resolución de los recursos administrativos interpuestos frente a sus resoluciones, hasta abril de 2009, fecha en la que crearon los nuevos “Tribunales tributarios”. Este departamento se fusionó el 18 de abril de 2005 con el *H.M. Customs and Excise*, creando el *H. M. Revenue and Customs*.

<sup>2</sup> El vizconde y Sir, George Cave, fue un reputado político y jurista británico nacido en Londres en 1856, que llegó a ocupar el puesto de “Lord High Chancellor” de Reino Unido desde noviembre de 1924 a marzo de 1928. El *Lord Chacellor* o *Lord High Chancellor of Great Britain* era el jefe de la administración de la justicia en Inglaterra y Gales y, a su vez, miembro del *Judicial Committee of the House of Lords* (el más alto Tribunal de Reino Unido) y presidente de la Cámara de los Lores hasta la reforma constitucional de 2005.

<sup>3</sup> LOPEZ HUGUET, M<sup>a</sup>. L.: “El domicilio de las personas jurídicas: evolución desde el Derecho Romano y significado actual”, *REDUR* 6, diciembre 2008, página 71 y ss.

residencia compatible con ausencias temporales sin excluir un ulterior traslado domiciliario. Esta misma configuración continuó durante la Edad Media. No obstante, los cambios más significativos en los conceptos de domicilio y residencia llegan con la doctrina francesa y la codificación alemana del año 1900. Mientras la doctrina francesa, con autores como AURBRY y RAU, crea la regla de la “esencia puramente jurídica” del domicilio, es decir, la contraposición entre el domicilio como *res iuris* y la residencia como *res facti*. De esto modo, el domicilio fue considerado como una *res ficta* que la ley creó, no era el lugar donde una persona se encontraba realmente o normalmente, sino donde la ley fingía que se encontraba, donde la ley presumía que estaba presente, por la necesidad jurídica de atribuir una sede fija a la persona. Finalmente, es el Código Civil italiano de 1865 el que nos muestra una triple distinción entre domicilio, residencia y paradero. En esta distinción, califica a la residencia como el lugar en el que una persona tiene su paradero habitual. El código civil alemán de 1900, sin embargo, opta por el término *Wokusitz*, más referido a residencia que a domicilio.

En los principios y recomendaciones de las Naciones Unidas de 2008<sup>4</sup> se define la residencia como *el lugar en que la persona vive y en el que ha estado, o tiene intenciones de estar, por algún tiempo*. En ese sentido, se recomienda considerar como residencia el lugar donde la persona ha vivido durante la mayor parte de los últimos meses –sin incluir ausencias temporales por vacaciones o trabajo- o, en su defecto, donde tiene intención de vivir por al menos seis meses. Los autores DOMENACH y PICOUET<sup>5</sup> destacan algunos de los cambios sufridos por el concepto de residencia desde su definición clásica hasta la actual, afirmando que, mientras el concepto clásico se fundaba en la existencia de una única residencia, en la actualidad la gran movilidad está presente en las sociedades. Para ellos, esta movilidad es la que hace que pasemos a considerar expresiones nuevas, como *residencias principales, secundarias, múltiples u ocasionales*; generándose en la actualidad numerosas dificultades para determinar la residencia de las personas físicas.

---

<sup>4</sup> NACIONES UNIDAS (COR): *Principios y recomendaciones para los censos de población y habitación: Revisión 2*, United Nations Publications, Nueva York, 2010, página 7.

<sup>5</sup> DOMENACH, H y PICOUET, M.: *Las migraciones*, Universidad Nacional de Córdoba, Dirección General de Publicaciones, Córdoba (Méjico), 1996, página 33 y siguientes.

Desde la introducción del IRPF en España, como se analizará, la residencia habitual se convierte en criterio fundamental al determinar que personas físicas estarán sujetas al IRPF y, en consecuencia, tributarán por su renta mundial de acuerdo con el ordenamiento jurídico<sup>6</sup>.

Como analizaremos en nuestro trabajo, la determinación de esta residencia variará en los ordenamientos jurídicos español y británico. No obstante, sí coincidirán ambos ordenamientos en una falta de definición tanto en la LGT española como en la legislación tributaria británica. La normativa británica aplicable se limitará a utilizar diferentes términos, pero no definirá los conceptos. Serán la doctrina, la jurisprudencia y la Administración los encargados de definir y delimitar los conceptos referentes a la residencia. El *HM Revenue & Customs*, cuando trata de definir el concepto en sus manuales explicativos<sup>7</sup>, habla de “*statutory definition*” es decir definición reglamentaria o estatutaria.

En Reino Unido, es la *Income Tax Act 1806* (Ley del Impuesto sobre la Renta de 1806) la que establece por primera vez el factor de la residencia, como pilar básico de sujeción personal al impuesto sobre la renta en Reino Unido. Junto con el término residencia, el ordenamiento jurídico británico introduce el concepto de *ordinary residence*. Resulta curioso que la mayoría de autores de habla hispana que han investigado sobre Derecho tributario británico traduzcan el término como “residencia habitual” sin hacer distinción alguna entre *habitual residence* y *ordinary residence*.

---

<sup>6</sup> La idea de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general, personal y progresivo, se introdujo en España con la reforma tributaria de 1978. No obstante, este proceso –que se inició con la promulgación de la Ley 44/1978 ha conocido diferentes modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva. El objetivo de la actual ley se centra en la modernización del sistema tributario español con la idea de mejorar tanto el modelo de crecimiento como la competitividad, siguiendo a las últimas reformas del IRPF, la de la Ley 40/1998 y la de la Ley 46/2002, que supusieron una reducción tanto de los tipos de gravamen como del número de tramos de la escala, al tiempo que sustituyeron las deducciones en la cuota en concepto de circunstancias personales y familiares por reducciones en la base imponible.

<sup>7</sup> Hasta el momento se han publicado dos manuales explicativos del HM Revenue & Customs, el IR20 cuya última edición se publicó en 1999 y al que se le añadieron los cambios introducidos por la “Finance Act 2008”; y el HMRC6, que reemplazó a la IR20 desde el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2009. La última edición de este manual se publicó en diciembre de 2010.

Nosotros hablaremos tanto de residencia ordinaria, o con carácter ordinario, como de residencia habitual, por considerarlos dos términos técnicos distintos. Esta distinción está avalada por la utilización tanto en la legislación como en la jurisprudencia británica de ambos términos para referirse a dos conceptos diferentes –aunque relacionados–, como puntualizaremos<sup>8</sup>. A pesar de que, dada la controversia existente sobre la relación entre ambos términos, algunos autores, como McCLEAN y BEEVERS<sup>9</sup> admiten que son sinónimos o por lo menos de gran similitud, lo que en nuestra opinión tampoco aporta claridad al asunto. Junto a estos conceptos, el ordenamiento jurídico británico añadirá un tercer concepto, el *domicile* o “domicilio”, procedente de su derecho común y vinculado tanto a la residencia con carácter ordinario como a la residencia con carácter no ordinario.

La doctrina española acepta que el domicilio se contrapone a la noción de residencia inestable, siendo caracterizado por la residencia como elemento material y la habitualidad como elemento espiritual o intencional. Podemos destacar a autores, que tratan de buscar una definición del concepto de residencia habitual, como O'CALLAGHAN MUÑOZ<sup>10</sup>, para quien la habitualidad es un elemento espiritual normal y presumible para un futuro próximo; y VÁZQUEZ IRUZIBIETA<sup>11</sup>, quien habla de la habitualidad como el elemento intencional.

Debemos hacer constar, además, que el Derecho tributario en España y Reino Unido siguen sistemas jurídicos diferentes. Mientras el Derecho tributario español sigue

---

<sup>8</sup> Vid. en referencia a esta distinción de ambos términos las Sentencias del Tribunal Supremo británico: *Cruse contra Chittum* (1974), *Oundjian contra Oundjian* (1979) y *Nessa contra The Chief Adjudication Officer and Another* (1999).

<sup>9</sup> McCLEAN, D. y BEEVERS, K., en la página 22 de la sexta edición de su libro *THE CONFLICT OF LAWS*, Sweet & Maxwell Ltd., Londres, 2005 -escrito hasta su tercera edición por MORRIS, J.H.C.- concluyen que, *aunque los términos residencia ordinaria y residencia habitual se utilizan por los Juzgados y Tribunales como conceptos diferenciados, no existe distinción real entre ambos; o, por lo menos, comparten un núcleo común.*

<sup>10</sup> O'CALLAGHAN MUÑOZ, X.: *Código Civil. Comentado y con jurisprudencia*. La Ley-Actualidad, Madrid. 1996, páginas 82 y 83.

<sup>11</sup> VÁZQUEZ IRUZIBIETA, C.: *Código Civil, Comentarios, notas y jurisprudencia*. Dijusa, Madrid. 2007, página 94.

el sistema jurídico “romano-germánico”, también denominado “de Derecho Continental”, el británico sigue el “*common law*”, también denominado “Anglo-sajón”.

El sistema “romano-germánico”, es un sistema jurídico que nació en las universidades italianas, especialmente en la de Bolonia, cuando a finales del siglo XI se redescubre el derecho Justiniano y se inicia su recepción, estudio e interpretación en Europa occidental. Tal y como afirma ALVA MATTEUCCI<sup>12</sup>, este sistema se estructura con base en las normas jurídicas de carácter general, las cuales son aprobadas a través de la fuente formal denominada “legislación”; siendo sus características principales las siguientes:

En primer lugar, la más importante fuente formal del Derecho es la Legislación, y se le otorga un lugar primordial frente a otras fuentes del Derecho, en los diversos campos de la normatividad jurídica; en segundo término, las demás fuentes del Derecho se encuentran subordinadas a la Legislación; y, por último, al ser la legislación un conjunto de normas generales y abstractas, se hace necesaria la ayuda de la doctrina ya que la misma “...adquiere mucha importancia esclareciendo, precisando y concretando contenidos normativos”.

Por el contrario, el sistema de “*common law*”, se estructura con base en la Jurisprudencia, a la que le da una importancia de tal tipo que la mayor parte de elementos de la vida social se resuelven aplicando la jurisprudencia, la cual engloba una serie de llamados “precedentes”.

ALVA MATTEUCCI define estos “precedentes” como aquel “...conjunto de prácticas, costumbres y observancias a que da vida la conciencia jurídica del pueblo, y que, constituyendo la fuente más interesante y copiosa de su Derecho, se exterioriza mediante declaraciones del Parlamento y, más singularmente, de los Tribunales de justicia”.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Vid.: ALVA MATTEUCCI, M.: “El Principio de predictibilidad y el Derecho tributario”, *Análisis Tributario*, Vol. XIV N° 165, Octubre 2001, página 20.

<sup>13</sup> Vid.: ALVA MATTEUCCI, M.: “El Principio de predictibilidad y el Derecho tributario”, op. cit., página 21.

Este sistema se aplica, además de en Reino Unido, en Canadá, Estados Unidos y en los países pertenecientes a la Comunidad Británica (*Commonwealth*). La ventaja de este sistema, en opinión de ALVA MATTEUCCI, es que los operadores del derecho y los administrados, conocen de antemano, antes de iniciar un proceso judicial, las formas de resolución de determinados conflictos entre los particulares, al existir el sistema de precedentes, siendo necesario para poder determinar la solución de un caso recurrir a un precedente que haya resuelto un caso parecido, igual o similar, de tal modo que sirva de nexo entre ambos y que permita la solución del caso.<sup>14</sup>

El sistema de “*common law*”, se caracteriza, fundamentalmente, por una fuerte incidencia en la decisión judicial y por concederle suma importancia al precedente por encima de la ley. Aunque hemos de hacer constar que, últimamente, el precedente ha perdido fuerza frente al derecho producido por el Parlamento, sin embargo el juez todavía ocupa el lugar central dentro de la producción del derecho.

En el sistema continental ocurre todo lo contrario; el juez se sujeta a la ley y las decisiones judiciales constituyen jurisprudencia, que se limita al ámbito de la interpretación de la normativa vigente. No obstante, también el “precedente jurisprudencial” ha ido adquiriendo gran importancia en el derecho continental.

Esta diversidad entre los sistemas es la que, sin duda, da como resultado que las fuentes normativas de la imposición sobre los rendimientos y las ganancias patrimoniales de las personas físicas sean diferentes<sup>15</sup>. No obstante, en opinión de HELMHOLZ, debe subrayarse que las distancias entre las dos grandes tradiciones

---

<sup>14</sup> Vid.: ALVA MATTEUCCI, M.: “El Principio de predictibilidad y el Derecho tributario”, op. cit., página 23.

<sup>15</sup> Vid.: VARQUER ALOY, A: “La vocación europea del Derecho Civil. Reflexiones sobre la oportunidad de un Código civil europeo”, redactado en el curso de una estancia de investigación en la Universidad de Regensburg financiada por la Fundación Alexander-von-Humboldt, enmarcado en las actividades del grupo de investigación “Derecho civil catalán y derecho privado europeo” de la Universidad de Lleida, *La Ley*, número 5535, Madrid, 2002, página 16.



jurídicas occidentales no son siempre insalvables, y que a veces bajo distintas denominaciones laten principios jurídicos plenamente compatibles<sup>16</sup>.

En efecto, no todo el derecho británico está basado en jurisprudencia, sino que especialmente en la segunda mitad de este siglo han proliferado las leyes formales aprobadas por el correspondiente legislativo, en especial en materia tributaria. Y, en sentido inverso, a nadie se le escapa la trascendencia en los países continentales de la jurisprudencia en la interpretación y en la aplicación del derecho, lo que permite explicar por qué, por ejemplo en España, la mayoría de revistas jurídicas tienen un apartado más o menos amplio dedicado a la jurisprudencia.

Por otra parte, debe evitarse la tentación reduccionista de establecer una dicotomía únicamente entre los ordenamientos jurídicos “continentales” y los países europeos de “*common law*”, pues en algunos aspectos las diferencias entre los mismos ordenamientos continentales son más que notables; baste con citar el caso de la transmisión de la propiedad: sistema abstracto en Alemania, consensual en Francia y necesidad de concurrencia de título y modo en España u Holanda. Aún más, no puede afirmarse seriamente la pureza de ninguno de los ordenamientos nacionales europeos, pues en todos ellos el substrato es variado, desde el momento en que la recepción del derecho romano no fue igual en todos los países, que esta recepción se superpuso a un estrato consuetudinario que en ningún caso desapareció completamente, y que en algunos otros lugares el influjo germánico no es en absoluto desdeñable. Si a todo ello se añade el creciente rol de la jurisprudencia al que nos hemos referido, no resulta descabellado afirmar que, de algún modo, todos los sistemas jurídicos europeos son parcialmente “mixtos”<sup>17</sup>, en el sentido de que su fisonomía actual sólo se explica por una multiplicidad de elementos componentes.

---

<sup>16</sup> HELMHOLZ, R. H.: “Continental Law and Common Law: Historical Strangers or Companions?”, *Duke Law Journal*, 1990, página 1207.

<sup>17</sup> Vid en este sentido *Mixed jurisdictions worldwide: the third legal family*, de PALMER, V. V., editado por Cambridge University Press en 2001.

Analizado el alcance de las diferencias, pero también las similitudes, dada – como afirma BERMAN en su clásica obra<sup>18</sup>- su matriz cultural común que engloba ambos sistemas para construir la “tradicón jurídica occidental”, a continuación analizaremos como el concepto de residencia está regulado en ambos Estados, además de por la normativa las respectivas leyes reguladoras de estos impuestos, por los reglamentos, Convenios y tratados internaciones. Entre estos Convenios, debemos destacar los Convenios de carácter bilateral para evitar la doble imposición.

Así, tanto los CDI suscritos por España, como los suscritos por Reino Unido siguen, mayoritariamente, el modelo de la OCDE<sup>19</sup>, que analizaremos con mayor detenimiento. Finalmente, no debemos olvidar la jurisprudencia de los Tribunales, tanto nacionales –con los diferentes alcances según el Estado- como de la Unión Europea, como fuente de innovación y modificación de la legislación.

El objetivo fundamental del presente trabajo será el tratamiento de la residencia fiscal desde la perspectiva de los ordenamientos jurídicos tributarios de España y del Reino Unido. Se trata de un objeto de estudio de relevante interés en el ámbito de la tributación sobre la renta de las personas físicas a nivel doméstico (en el ámbito de aplicación de los dos Estados) así como a nivel internacional, en particular, desde la perspectiva del Derecho de la Unión.

Esta circunstancia ha determinado que nuestro trabajo se estructure en cinco grandes partes, distribuidas, cada una de ellas, en capítulos.

En la Parte Primera, de carácter introductorio, tras un examen del ámbito espacial de aplicación de las leyes normas jurídicas –en general y tributarias en particular- hasta llegar al estudio de la eficacia y los criterios de extensión espacial de las normas tributarias españolas, se procede a analizar la naturaleza jurídica de las normas financieras y la noción de soberanía fiscal y sus límites, tema éste que da pie a un examen del problema de la doble imposición internacional.

---

<sup>18</sup> BERMAN, H. J.: *La formación de la tradición jurídica de occidente*, Fondo de Cultura Económica, Méjico D.F., 1996, página 34 y siguientes.

<sup>19</sup> Puede consultarse este modelo de Convenio en la página web de la OCDE ([www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

En la Parte Segunda, se procede al estudio de la residencia como criterio de sujeción al IRPF, realizando un estudio comparado de España y Reino Unido. En esta investigación destacan los siguientes grandes grupos de cuestiones: en primer lugar, el análisis del concepto de residencia en ámbito del derecho interno; en segundo lugar, el examen de los criterios que determinan la residencia fiscal en España y Reino Unido; y, por último, la puesta de manifiesto de sus diferencias, haciendo mención, cuando resulte oportuno, de la normativa reguladora y del análisis de la jurisprudencia de los Tribunales nacionales

En la Parte Tercera, se analiza el ámbito internacional de la residencia, con especial referencia a la repercusión que, en ella, tienen los Tratados y Convenios internacionales, en particular los CDI.

En la Parte Cuarta, dedicada al Derecho de la Unión, se estudia la normativa referente a residencia fiscal en ámbito del Derecho de la Unión y se procede al análisis y evolución de la protección del cumplimiento del Derecho de la Unión a través de la jurisprudencia del TJUE.

Finalmente, en la Parte Quinta, una vez analizada la residencia fiscal tanto en el ámbito del Derecho de la Unión, como en los CDI, se estudia la complicada interacción de éstos en el entorno de la Unión Europea y la jurisprudencia derivada de los conflictos existentes.

## METODOLOGÍA

En este estudio hemos utilizado casi todos los métodos clásicos de la ciencia jurídica y del conocimiento científico: lingüístico, sistemático y comparativo, histórico, lógico, teológico, sociológico, etc.

En un trabajo como este, donde necesitamos explicar el significado de las palabras, términos, conceptos y estructura de las oraciones utilizadas en la normativa, los acuerdos internacionales, así como documentos de diversas instituciones y organizaciones, el método lingüístico ha sido de gran utilidad. Este enfoque es particularmente importante para el análisis del contenido de las fuentes en idiomas extranjeros.

También es inevitable dar un enfoque sistemático a la investigación, debido que la ley, en sí misma, es un fenómeno sistémico. El mero análisis de normas de derecho vistas de forma separada no puede revelar adecuadamente la esencia de la regulación legal y, por lo tanto, este método permite no sólo una comprensión de las interconexiones entre las normas tributarias nacionales e internacionales, sino también las consecuencias fiscales creadas por la interacción de normas que pertenecen a sistemas jurídicos en competencia. Un enfoque sistemático se utiliza para analizar el contenido de las normas jurídicas en el contexto del entorno factual relevante, así como las circunstancias políticas y económicas.

El método comparativo en este trabajo se utiliza para comparar no sólo las disposiciones tributarias de España y el Reino Unido, sino también las disposiciones tributarias de la Unión Europea, organizaciones internacionales y otros países. Este método se combina con el método histórico y se utiliza para analizar los planteamientos de la Unión Europea, los Estados Miembros y las organizaciones internacionales al efecto de evitar la doble imposición. Además, este método revela el transcurso de las normas tributarias en vigor y el enfoque científico acerca de la competencia fiscal y sus formas jurídicas.

El análisis lógico (deductivo, inductivo) de la normativa, los Convenios internacionales, las publicaciones científicas y otras fuentes son necesarios para poder

generar una evaluación crítica de la normativa vigente, de la situación de las instituciones y organizaciones internacionales, de la opinión de los científicos, así como la fundamentación e informes relacionados con ella, el argumento y la conclusión de la tesis.

## METHODOLOGY

We have used in this research almost all classical methods of legal science and scientific knowledge: linguistic, systematic, comparative, historical, logical, teleological, sociological, et al.

In a work like this, where we need to explain the meaning of words, terms, concepts and sentence structure used in legal acts, international agreements, as well as documents of various institutions and organizations, the linguistic method has been very useful. This approach is particularly important for content analysis of sources in foreign languages.

It is also inevitable a systematic approach to the research, due to law, itself, is a systemic phenomenon. The mere analysis of separate rules of law cannot adequately disclose the essence of legal regulation and, therefore, this method enables not only an understanding of the interconnections between national and international tax norms but also tax consequences created by interaction of norms belonging to competing legal systems. A systematic approach is used to analyze the content of the legal norms in the context of relevant factual environment as well as the political and economic circumstances.

The comparative method in this work is used to compare not only the tax provisions of Spain and the United Kingdom, but also the tax provisions of the European Union, international organizations and other countries. This method is combined with the historic method and is used to analyze the approaches of European Union, Member states and international organizations towards avoiding double taxation. Additionally, this method reveals the course of the relevant legal tax regulations and the scientific approach to tax competition and its legal forms.

The logical (deductive, inductive) analysis of law, international conventions, scientific publications and other sources is required for the work to provide a critical assessment of the relevant provisions of the legal acts, positions of international institutions and organizations, opinion of scientists, as well as the support and related statements, argument and conclusion of the dissertation.

## **1.- ASPECTOS DOGMÁTICOS**

### **1.1.- Ámbito espacial de aplicación de las normas**

#### 1.1.1.- Concepto de ámbito espacial de aplicación

Para KELSEN, el ámbito de validez de las normas del derecho debía ser considerado desde cuatro puntos de vista: el espacial, el temporal, el material y el personal. Al referirse al punto de vista espacial, éste lo define como “la porción del espacio en que un precepto es aplicable” ya que, para él, una norma determina el espacio sólo en relación con la conducta humana, por lo que determinar que una norma es válida para un determinado territorio equivale a sostener que ésta se refiere al comportamiento humano que ocurre dentro de ese territorio, constituyendo el mismo la esfera territorial normativa<sup>20</sup>.

Desarrollando esta definición de KELSEN, ANDALUZ ha señalado que toda norma jurídica y, por tanto, todo ordenamiento jurídico, tiene un ámbito espacial de aplicación, es decir un espacio determinado en el cual sus normas son válidas y, en la medida que vigentes, están llamadas a cumplirse y aplicarse. Cuando se dice que el Estado despliega su dominio o soberanía sobre su territorio, lo que se está diciendo es que el territorio del Estado es el ámbito de validez de sus normas. La base territorial de una comunidad jurídica –y tal es el caso del Estado- es la representación geográfica de la validez espacial de sus normas, del mismo modo que el Estado es la representación antropomórfica del derecho. Las leyes de aplicación extraterritorial son, en este caso, la excepción confirmatoria de la regla general. El ámbito espacial de aplicación de las leyes se identifica con todo el territorio nacional que, a su vez, está integrado por partes determinadas, que se identifican, por ejemplo, con la validez en el espacio de las normas de un Estado miembro de un Estado federal, de una comunidad autónoma o de un municipio. En todos estos casos, el territorio de una comunidad jurídica no es sino la representación espacial que nos hacemos del ámbito de validez de sus normas, de modo

---

<sup>20</sup> Vid.: KELSEN, H.: *Teoría General del Derecho y del Estado*, Universidad Autónoma de México, Méjico D. F., 1995, página 50.

que el territorio es la representación geográfica del derecho y es consecuencia del ámbito espacial de sus normas, y no al revés<sup>21</sup>. Como vemos, ANDALUZ va más allá de la definición clásica del ámbito espacial de aplicación de las normas jurídicas como el ámbito territorial en el cual rige la soberanía del Estado, probablemente debido a los diferentes matices que se le pueden dar al concepto de soberanía.

En efecto, definir el concepto de soberanía supone una gran dificultad aunque, excediendo su definición del propósito de este trabajo, sí nos gustaría transcribir la definición de soberanía que nos da BÜHLER. Para él, la soberanía es la "facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial"<sup>22</sup>. Autores como PASTOR RIDRUEJO, tras señalar que la soberanía del Estado constituye un factor determinante en la actual configuración de la sociedad internacional tanto desde una perspectiva política como jurídica, subraya que ha sido el propio Tribunal de La Haya el que ha acogido la tesis de que todo el Derecho internacional reposa en el principio fundamental de la soberanía estatal<sup>23</sup>.

Así, los poderes del Estado –entre los que se encuentra el poder tributario- han conformado lo que CASTILLO SOLSONA<sup>24</sup> denomina el núcleo identificador de la soberanía política, creando un indudable nexo entre las nociones de soberanía y poder tributario, que ha existido siempre y que continúa reflejándose en los trabajos de buena parte de la doctrina jurídico-financiera. Aunque este reconocimiento del nexo entre ambas nociones no goce de unanimidad entre la doctrina sí que, en cambio, goza de

---

<sup>21</sup> Vid: ANDALUZ, H.: *Positivismo normativo y Derecho Internacional*, Plural editores, La Paz, 2005, página 149 y siguientes.

<sup>22</sup> Vid.: BÜHLER, O.: *Principios de Derecho internacional tributario*, versión en castellano del profesor Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1968, pág. 173.

<sup>23</sup> Vid.: PASTOR RIDRUEJO, J. A.: *Curso de Derecho internacional público y organizaciones internacionales*, Tecnos, Madrid, 1989, página 279

<sup>24</sup> Vid.: CASTILLO SOLSONA, M<sup>a</sup>. M.: *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*, Servei de Publicacions de la Universitat de Lleida, Lleida, 1998, página 9.



reconocimiento unánime la vigencia del principio de soberanía estatal en el ámbito del Derecho Internacional.

### 1.1.2.- Eficacia y extensión de la ley tributaria

En este análisis del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias es necesario distinguir dos aspectos, tal y como ya hizo BERLIRI al establecer que “el problema de la eficacia de la ley en el espacio, o sea, de la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal, no debe confundirse (como no es raro que suceda) con el problema de la extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado; entre los dos problemas existe la misma diferencia que ya hemos analizado, al hablar de la eficacia de la ley en el tiempo, entre el problema de la determinación del momento en que una ley comienza o deja de tener vigor y el de la determinación de las relaciones jurídicas reguladas por una ley durante su periodo de vigencia”<sup>25</sup>.

BERLIRI, en efecto, distingue dos aspectos en el análisis del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias: la eficacia de la ley en el espacio y la extensión de la ley.

El primer aspecto, es decir la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos, se reduce -tal y como señala SAINZ DE BUJANDA- a saber si una determinada ley rige o no como tal en un territorio cierto, por lo que –en términos generales- las normas jurídicas obligan en todo el territorio nacional, aunque se trate de normas con eficacia meramente local. Esta afirmación tendrá una doble consecuencia: que se habrá de aplicar por todos los Tribunales del Estado, y que se deberá tener en cuenta para interpretar las demás leyes.

---

<sup>25</sup> Vid.: BERLIRI, A.: *Principios de Derecho tributario*, vol. I, Editorial de Derecho financiero, traducción española, Madrid, 1964, págs. 151 y 152

Mientras que una ley extranjera nunca tiene eficacia en ninguno de los dos sentidos expuestos, a menos que haya sido convertida en ley nacional<sup>26</sup>.

Esta manifestación ha sido matizada por MARTÍN QUERALT y otros<sup>27</sup>, al señalar que la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos, genera dos circunstancias inmediatas: en primer lugar, que todos los Tribunales de justicia deberán aplicarla y tenerla en cuenta como un elemento más, integrante del ordenamiento jurídico; y, en segundo lugar, que la integración de esa ley en el ordenamiento jurídico determina que sea tenida en cuenta, siquiera sea como elemento interpretativo de ese mismo ordenamiento del que forma parte.

El segundo aspecto, es decir la determinación de la extensión de la ley en el espacio, es –sin duda- el problema esencial que plantea la determinación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias. Este problema se produce por la doble caracterización del Estado –personal y territorial- por lo que, tal y como apunta la doctrina internacionalista, *dos* serán, en general, los posibles principios de sujeción a las leyes emanadas de la organización estatal: el principio personal y el territorial.

A este respecto, MARTHA admite que la potestad para someter a tributación la renta generada por los contribuyentes del impuesto sobre la renta es un atributo de la propia soberanía de los Estados, siendo la mejor prueba para saber en qué consiste dicho poder tributario la decisión de los Estados de gravar aquello que entienden que es justo o prudente<sup>28</sup>. Para ello, las leyes tributarias determinan el ámbito espacial que abarcan, los criterios de sujeción y los puntos de conexión con el territorio. Estos puntos de conexión, como apunta SERRANO ANTÓN, tienen una gran variedad, dependiendo del tipo de manifestación de riqueza, del propio tributo, los límites jurídico-tributarios, la competencia fiscal internacional y las distintas posibilidades que dan las opciones socio-económicas (...). Ahora bien, los principios fundamentales que subyacen en la potestad

---

<sup>26</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, Universidad Complutense – Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1993, página 54.

<sup>27</sup> Vid.: MARTÍN QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, op. cit, página 220

<sup>28</sup> Vid. MARTHA, R. S. J.: “The Jurisdiction to Tax in International Law.”, *Series on International Taxation*, número 9, Kluwer, Deventer, 1989, páginas. 62 y 63

tributaria de los Estados son la tributación por la renta mundial y la tributación territorial de las rentas, entendiéndose por tributación territorial de las rentas el ejercicio, por parte de un Estado, de la soberanía fiscal sólo sobre las rentas producidas en su territorio (*Source Income Taxation*), mientras que por tributación sobre la renta mundial (*World Wide Income Taxation*) se entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal<sup>29</sup>.

A los efectos de establecer los criterios de sujeción, ya apuntaba SAINZ DE BUJANDA la existencia del doble fundamento, tratado con anterioridad, derivado del doble carácter de un Estado como organización personal y como corporación territorial. En efecto, tendríamos contribuyentes sometidos al poder del Estado por pertenecer a éste en calidad de nacionales, aunque no sean residentes; y contribuyentes –nacionales o extranjeros-que tienen una determinada relación con el Estado, sea de carácter personal (domicilio, residencia, estancia), sea de carácter económico (posesión de bienes en el Estado, participación en hechos o actividades que se realizan en el Estado). Vaticinaba también SAINZ DE BUJANDA, que en el Derecho tributario moderno esta segunda relación tendría un marcado predominio<sup>30</sup>. Y no se equivocaba, la mayoría de los ordenamientos jurídicos actuales tienen como criterio de conexión de referencia tanto el de la **residencia**, como el de **territorialidad**. En concreto, nuestra LGT no impone ningún punto de conexión entre los tributos y el territorio. Sin embargo da unos criterios de sujeción a las normas tributarias que sirven de referencia: el criterio de la residencia como cualidad personal del obligado tributario (aunque distinto claramente de la nacionalidad), y el criterio de territorialidad por el que prima el territorio en el que se produzca en hecho imponible. En efecto, como constata MENÉNDEZ MORENO<sup>31</sup>, la LGT establece claramente la distinción de dos criterios de conexión entre el territorio de aplicación de las normas tributarias y la situación de hecho contemplado en las mismas: el criterio de territorialidad, que tiene carácter general; y el criterio de residencia, que se aplica especialmente a los tributos de naturaleza personal.

---

<sup>29</sup> Vid. SERRANO ANTÓN, F., “Hacia una reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal”, *Documentos de Trabajo*, núm. 18, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, página 8

<sup>30</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, op. cit., páginas 54 y 55.

<sup>31</sup> Vid. MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y Tributario Español. Parte general. Lecciones de cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2010, página 131

De acuerdo con el criterio general o de **territorialidad**, puede decirse que las normas tributarias se aplicarán –o lo que es igual, desplegarán su eficacia-, a todas las situaciones que se produzcan o acontezcan en el ámbito de su territorio, que dada la aplicación de la LGT a todas las Administraciones (artículo 1.1 de la LGT<sup>32</sup>), serían el del Estado para las normas estatales, y el de la Comunidad Autónoma o el del municipio, para sus respectivas normas, con las salvedades que, en su caso, puedan establecer las normas reguladoras de cada tributo. No obstante, de acuerdo con el criterio de la **residencia**, cuando se trate de tributos de naturaleza personal, esto es, aquellos cuyo hecho imponible contempla alguna situación de las personas, como es el caso del IRPF, la sujeción al respectivo impuesto afectará a los residentes en el territorio español, incluso si la situación no acontece en el ámbito territorial español<sup>33</sup>. Este criterio, tal y como afirma TAVEIRA TORRES, es un criterio de conexión de gran utilidad para las rentas de residentes dotados de elementos extraños, frente al constante y creciente movimiento capitales en el mercado de mundial, la necesaria progresión de los impuestos que inciden sobre las categorías de renta y, principalmente, para controlar casos de evasión fiscal internacional<sup>34</sup>.

Aquí podemos comprobar que se trata de dos criterios contrapuestos, ya que los sistemas tributarios que los incorporan así parecen definirlos, aunque nuestra doctrina se ha encargado de negarlo -desde la redacción de la anterior LGT- al hacer constar la ausencia de sentido jurídico en esta afirmación. Y así lo afirmaba SAINZ DE BUJANDA, quien –como hemos analizado- sostenía que *el principio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último. (...) ya que el criterio de residencia es una de las*

---

<sup>32</sup> El artículo 1.1 de la LGT establece:

“Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.”

<sup>33</sup> Por ejemplo, para el caso de la obtención de un rendimiento en el extranjero por un empresario residente en España.

<sup>34</sup> Vid.: TAVEIRA TORRES, H.: “La territorialidad en los impuestos directos y tributación de no residentes en Brasil”, *Análisis Tributario*, número 187, 2003, página 30.

*manifestaciones más claras del de territorialidad: en los impuestos de tipo personal el principio de residencia no se invoca para eliminar el criterio de territorialidad, sino precisamente para todo lo contrario, es decir, para confirmarlo, a pesar de la naturaleza personal del gravamen*<sup>35</sup>. Sin embargo, MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO matizaban que aunque la residencia efectiva pudiera considerarse como una manifestación del principio de territorialidad, no lo es menos que –precisamente porque se trata de una cualidad personal del sujeto pasivo- va íntimamente asociada al status personal, residente o no, que en ese momento tenga el sujeto pasivo<sup>36</sup>. Los dos principios que, para SAINZ DE BUJANDA, sí pueden contraponerse son el personal, es decir, cuando es la condición o cualidad del sujeto la que decide la aplicación de la norma; y el territorial, cuando es el territorio en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la Ley aplicable<sup>37</sup>.

Sin embargo, para SERRANO ANTÓN, no puede desconocerse, de todas las maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo, si se toma en cuenta que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal. La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, con base en todo ello se justifica el gravamen por renta mundial. Al mismo tiempo, la residencia permite la extensión del ámbito de aplicación de la Ley tributaria sobre situaciones producidas fuera del territorio nacional, cuando tales situaciones son protagonizadas fuera de dicho territorio por sujetos residentes en territorio nacional. En la actualidad, y en consonancia con el Derecho tributario internacional, se puede entender que *el principio de la residencia es una forma de la que se sirve el principio personal, que es más amplio, siendo una*

---

<sup>35</sup> Vid.: SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, op. cit., página 56.

<sup>36</sup> Vid.: MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, página 236.

<sup>37</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, IEP, Madrid, 1996, páginas 404 a 408

*modalidad de un principio genérico de territorialidad*, eso sí, no entendido como criterio concreto de sujeción impositiva<sup>38</sup>.

Mientras, autores como LÓPEZ ESPADAFOR, siguen lo afirmado por SAINZ DE BUJANDA al señalar que no ha sido lo más acertado mantener separadas en la actual LGT las ideas de residencia y de territorialidad, cuando lo más lógico hubiese sido reconducir aquélla hacia el concepto de ésta en el artículo 11 de esta Ley. Siguiendo la errónea línea reflejada, como hemos analizado, en el artículo 21 de la antigua LGT y en el referido artículo 11 de la actual, se presentan separadamente los criterios de residencia y de territorialidad, a pesar de que aquélla representa una plasmación o manifestación de ésta<sup>39</sup>. Siguiendo esta línea, se encuentra también XAVIER, para quien la única clasificación que puede aceptarse, es la *clasificación de los puntos de conexión entre personales y territoriales, siendo un punto de conexión personal, la nacionalidad; y constituyendo puntos de conexión territoriales, a su vez de dos tipos, los subjetivos y los objetivos*; en cuanto al punto de conexión territorial subjetivo, tenemos que citar *la residencia*, como vínculo entre el contribuyente y el territorio; mientras que el punto de conexión territorial objetivo, se determina a través de *la conexión entre el territorio y el acto o situación* sobre la que se estructura el hecho imponible<sup>40</sup>.

En la actualidad, como hemos analizado ya en este epígrafe, la distinción entre ambos criterios -el de territorialidad y el de residencia- es clara y a ella acuden tanto los Estados en sus normas internas como en los Convenios bilaterales. Tanto es así que, en la práctica, la realidad es que -tal y como sucedió en el ámbito del Derecho internacional privado- el criterio de la nacionalidad ha ido siendo sustituido por el de la residencia entre los países más desarrollados, utilizándose aquél únicamente en Estados

---

<sup>38</sup> Vid.: SERRANO ANTÓN, F., “Hacia una reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal”, op. cit., página 9.

<sup>39</sup> Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La falta de rigor conceptual de la LGT en su artículo 11”, op. cit., páginas 432 y 433.

<sup>40</sup> Vid.: XAVIER, A.: *Direito Tributario Internacional Do Brasil*, Forense, Río de Janeiro, 2002, páginas 251 y siguientes.

Unidos, Cuba y Filipinas<sup>41</sup>. La principal característica del criterio de la nacionalidad se centra en la posibilidad del Estado de gravar las rentas de sus nacionales de forma ilimitada, independientemente de su origen o del lugar donde residan dichos nacionales. El razonamiento que, para Estados Unidos, permite el uso de este criterio se basa, como afirman DOERNBERG y VAN RAAD, en que la nacionalidad es vista por los Estados Unidos como una forma de seguridad, que permite al nacional estadounidense retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección consular de los Estados Unidos allí donde se encuentre<sup>42</sup>. Sirva de ejemplo de este derecho de Estados Unidos de gravar a sus nacionales, el contenido del artículo 1.3 del CDI, firmado entre España y Estados Unidos<sup>43</sup>, que dice textualmente:

*“3. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el apartado 4, un estado contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el artículo 4 (residencia)), y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor.”*

Varias han sido las razones que han influido en la sustitución del principio de la nacionalidad por el de la residencia. Así, de una parte, debe tenerse en cuenta que las normas tributarias tienen que redactarse de manera que se dificulte el fraude y, en este sentido, el criterio de la nacionalidad es uno de los que más fácilmente posibilitan la evasión fiscal. Por el contrario, con la utilización del criterio fundado en la vecindad verdadera, que no tiene por qué coincidir con la jurídica, obtenida por medio de la residencia efectiva o habitual, cabe someter a tributación las rentas de determinadas personas que, de lo contrario, escaparían con facilidad al control de la Administración financiera. Efectivamente, cuando un Estado impositor utiliza el criterio de la residencia, sostiene SERRANO ANTÓN, éste somete al contribuyente a gravamen por toda su renta o patrimonio, independientemente del lugar de obtención de los mismos. Además, señala este autor, que tras el estudio de la gran mayoría de los sistemas fiscales

---

<sup>41</sup> Vid. a este respecto DELATTRE, O.: “The Tax Residence of Individuals”, *European Taxation*, vol. 39, núm. 6/1999, página 203 y siguientes.

<sup>42</sup> Vid.: DOERNBERG, R. L., y VAN RAAD, K., “The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause”, *Tax Notes International*, número 15, 1992, página 775.

<sup>43</sup> Este Convenio fue publicado en el Boletín Oficial del Estado, núm. 306 de 22 de diciembre de 1990, páginas 38251 a 38259.

en el mundo, se llega a la certeza que existe una concordancia, o si se quiere uniformidad, en relación con la fiscalidad internacional de la renta: no se puede encontrar un país cuyo impuesto sobre la renta, deje de someter a imposición la renta producida en su territorio, independientemente de quien haya obtenido esa renta, residentes o no residentes y del sistema de tributación. Por el contrario, también se constata que una renta obtenida en el extranjero no siempre es sometida a gravamen por los Estados, si bien es cierto, que la mayor parte de los Estados sí someten a imposición la renta obtenida por residentes en el extranjero, es decir, esto ocurre con países en los que se aplica un sistema fiscal basado en la renta mundial. Este principio no resulta de aplicación en los países que se limitan a someter a gravamen solo las rentas producidas en su territorio. Estos Estados siguen el principio de la fuente o territorialidad. Resulta determinante para cualquier tipo de tributación, de residentes y de no residentes, que el común denominador sea la residencia, bien de personas físicas o de personas jurídicas, y además elemento en común que se encuentra en la mayoría de los sistemas fiscales de forma simultánea, como también de forma simultánea un contribuyente puede encontrarse en ambas situaciones. Así pues, nos encontramos con una simultaneidad activa o pasiva de la residencia<sup>44</sup>.

Esta utilización del criterio de la residencia habitual ha originado lo que denominaba BÜHLER la *ciudadanía fiscal*, con caracteres distintos a la nacionalidad<sup>45</sup>. Esta vinculación del sujeto a un determinado lugar, basada en el territorio ha hecho que un sector de la doctrina, liderado por autores como SAINZ DE BUJANDA, FERREIRO, SAINZ DE VICUÑA y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, entendieran la residencia habitual como una manifestación del principio de territorialidad y no como una concreción del principio de personalidad.

Podemos así afirmar, como señala BAENA AGUILAR<sup>46</sup>, que la residencia es uno de los criterios de conexión –el más extendido en la actualidad- que responden al criterio personal de aplicación de las normas tributarias en el espacio. En su virtud, la

---

<sup>44</sup> Vid.: SERRANO ANTÓN, F., “Hacia una reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal”, op. cit., páginas 9 y 10.

<sup>45</sup> Vid. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho internacional tributario*, op. cit., página 216.

<sup>46</sup> Vid.: BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1995, páginas 90 y 91.



ley despliega efectos que van más allá de la somera territorialidad, siendo el vínculo entre las actuaciones exteriores del residente y el Estado una condición personal del residente que le acompaña allá donde vaya, sin perjuicio de que pueda cambiar, incluso con facilidad, al ser la residencia un criterio eminentemente fáctico. Lo que es evidente es que la relación entre el residente y el país de residencia se establece a través del territorio, pero esto no es óbice para que sea una manifestación del principio de personalidad. Sin duda, la confusión procede precisamente de identificar personalidad con nacionalidad.

En definitiva, como concluye BAENA AGUILAR, “la residencia es una manifestación del principio personal (o, si se prefiere, universal) en la aplicación espacial de la norma tributaria, basada en una conexión de la persona con el territorio de un Estado”.

## 1.2.- Naturaleza jurídica de las normas financieras

El principio de reserva de ley constituye un extraordinario mecanismo de protección del ciudadano frente a las arbitrariedades del poder público, que durante siglos prevalecieron y que hoy unánimemente son rechazadas. Este principio, no sólo significa que la ley regule una materia, sino que lo haga de forma que pueda conocerse con claridad y seguridad su ámbito de aplicación y sus efectos. Por ello, la LGT, en su artículo 8, apartado a, establece que se regulará por ley “la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario”. La residencia, como criterio de sujeción al IRPF y, por lo tanto parte de la delimitación del hecho imponible, deberá, de acuerdo con este artículo regularse por ley.

En Reino Unido, es la *Finance Act*<sup>47</sup>, que se aprueba junto al Presupuesto del ejercicio (Budget), la norma que cada ejercicio fiscal renueva la validez y, en su caso, modifica la normativa relativa a los impuestos sobre los rendimientos (income tax) y sobre las ganancias patrimoniales (capital gains tax), contenidos en sus respectivas leyes reguladoras. En la actualidad, las vigentes ITA 2007 y TCGA 1992. Tanto estas leyes, como la *Finance Act* son normas que requieren la reserva de ley emanada del Parlamento, quien ostenta dicha potestad desde la promulgación de la *Bill of Rights* (Carta de Derechos) de 1688. Esta Carta, que establece que el rey no puede crear o eliminar impuestos sin la aprobación del Parlamento, se complementa con la *Parliament Act 1911* (Ley del Parlamento)<sup>48</sup>, donde se califica de *Money Bill* a cualquier proyecto

---

<sup>47</sup> Las *Finance Acts* o Leyes Financieras son las leyes aprobadas por el parlamento que aprueban anualmente el presupuesto y reafirman anualmente las leyes tributarias por ser obligatorio (pueden introducir cambios en las leyes tributarias para el mejor cumplimiento de este presupuesto). Previamente a la aprobación de la *Finance Act* del ejercicio se presenta ante el parlamento el *Finance Bill* o Proyecto de Ley Financiera. El procedimiento habitual de aprobación comienza en marzo o abril de cada año con la publicación del borrador del presupuesto para el ejercicio siguiente y semanas después se publica el *Finance Bill*. El *Finance Bill* pasa por la de la Casa de los Comunes, posteriormente por la Cámara de los Lores y, finalmente, es sancionado por la Reina en el mes de julio.

<sup>48</sup> La *Parliament Act 1911* forma parte de la Constitución de Reino Unido. Esta Constitución no está codificada, plasmándose en diferentes leyes, Sentencias y tratados, además de fuentes no escritas.

de ley relativo a la creación, derogación, modificación o regulación de impuestos<sup>49</sup>. Esta calificación, que debe realizar el Presidente de la Cámara de los Comunes, supone su tramitación como ley, en primer lugar por la Cámara de los Comunes y en segundo lugar por la Cámara de los Lores, no necesitando la aprobación previa de ésta última para su sanción. La primera ley que reconoce a la residencia como criterio de sujeción al *income tax* en Reino Unido es la ITA 1806.

Esta reserva de ley, que se establece tanto en la legislación española como en la británica, justifica, sobradamente, el estudio del ámbito espacial de las mismas, su naturaleza jurídica y los límites que, de existir, deba respetar el legislador en el momento de diseñar el hecho imponible.

Las leyes tributarias y las leyes presupuestarias –aun siendo el eje del ordenamiento financiero- eran consideradas normas jurídicas sólo en sentido formal<sup>50</sup> o, cuanto menos, tenían una indudable singularidad en relación con el resto del ordenamiento jurídico y especialmente en relación con el ordenamiento privado, considerado como paradigma de lo que por norma jurídica debe entenderse<sup>51</sup>.

En el caso de las leyes tributarias, la problemática de la naturaleza de la norma tributaria ha hecho que parte de la doctrina italiana –liderada por autores como LOLINI y DI PAOLO- incluso se cuestionara aspectos esenciales como la admisión del tributo en el mundo del Derecho, la autonomía del ordenamiento tributario para configurar sus propios conceptos o el reconocimiento del poder tributario como el ejercicio del poder legislativo en materia tributaria. Estas dudas sobre su naturaleza, que hicieron a DI PAOLO negar la juridicidad de las normas tributarias, permitieron concluir que debían

---

<sup>49</sup> Ver en este sentido el artículo 2, de la sección 1 de la *Parliament Act 1911*.

<sup>50</sup> En referencia al sentido formal y material de las normas jurídicas, OCHOA G., O. E, en *Derecho Civil I: Personas*, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2006, en la página 52 define la ley en sentido formal como:

“*toda disposición procedente de algún órgano investido del poder legislativo por la Constitución y elaborada según las formalidades establecidas por ésta, y la ley en sentido material como toda norma de derecho escrita, formulada por un órgano del Estado competente, en el ejercicio del poder legislativo o ejecutivo.*”

<sup>51</sup> Vid, entre otros, MARTÍN QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1998, página 217.

aplicarse criterios específicos diferentes de los aplicables en la interpretación de las demás normas jurídicas. No fue hasta la llegada de autores como GRIZIOTTI, VANONI y Achille Donato GIANNINI cuando comenzó a cambiar la concepción.

GRIZIOTTI<sup>52</sup>, considerado impulsor del movimiento renovador de los estudios tributarios en la Italia de los años treinta y seguidor de los planteamientos de WAGNER en su visión de la actividad financiera como redistribución del ingreso, define el fenómeno financiero como la actividad del Estado tendiente a repartir la carga presupuestaria entre categorías, clases y generaciones de contribuyentes. Para este autor, esta acción del Estado, como sujeto activo de la actividad financiera, es motivada por las fuerzas políticas y se realiza con sometimiento a normas jurídicas; siendo estas normas las que determinan la actividad financiera y expresan, a su vez, las decisiones políticas y económicas tomadas por los Estados. Su discípulo, VANONI, como continuador de sus planteamientos, se expresa sobre la juridicidad de las normas tributarias advirtiendo, en primer lugar, que el error de autores que conciben la norma tributaria como norma no jurídica, se debe a no haber distinguido éstos la doble personalidad del Estado como titular del poder público y como sujeto de intereses, ya que ambos roles en el supuesto de la norma tributaria convergen en el mismo sujeto: El Estado. VANONI, además de advertir este error de los “negacionistas”, fundamentará la concepción de la norma tributaria como norma jurídica en la definición de ésta como una *norma general y abstracta, provista de sanción para el caso de incumplimiento y que tutela un interés del Estado a la obtención de los medios necesarios para la consecución de sus fines, bien entendido que interés del Estado e interés general de sus miembros son la misma cosa*<sup>53</sup>. Como vemos, además de la concepción de la norma jurídica como mandato que tutela un interés y una sanción a aplicar en el supuesto de incumplimiento, VANONI introduce un elemento definitivo, y de carácter axiológico, al resaltar la dignidad del interés tutelado por la norma tributaria cuando afirma que la obtención de medios económicos es la que hace posible la satisfacción de los fines públicos atribuidos al Estado.

---

<sup>52</sup> GRIZIOTTI, B. es el autor de la obra *Principio de ciencia de las finanzas*, Editorial Depalma, Milán, 1949

<sup>53</sup> Vid: VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, versión en castellano a cargo del profesor Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, página 12.

Fue finalmente, A.D. GIANNINI<sup>54</sup>, exponente del movimiento renovador, quien consiguió acuñar un concepto doctrinal en el sentido de que la norma tributaria era una verdadera norma jurídica, mediante el desarrollo de toda una vía metodológica. Esta vía fue seguida, entre otros, por BODDA, ALESSI, ALLORIO y DE MITA en Italia y por SAINZ DE BUJANDA en España<sup>55</sup>, quien tradujo al castellano su obra *Instituzioni di Diritto Tributario*, tal y como recogen ASOREY, AMATUCCI y PLAZAS VEGA<sup>56</sup>.

El carácter de ley material -y no sólo meramente formal- de la ley presupuestaria ha sido también discutido. Esta discusión, tal y como expone Massimo Severo GIANNINI, ha afectado a todos los iuspublicistas de la época pasada y presente<sup>57</sup>.

En España, el Tribunal Constitucional, en su labor interpretadora del texto constitucional, ha declarado que la ley de Presupuestos se configura como una verdadera Ley, con unas peculiaridades y especificidades en su tramitación parlamentaria, con un contenido mínimo, necesario e indisponible constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible, no necesario y eventual, integrado por materias distintas a ese núcleo esencial, que aun no siendo estrictamente presupuestarias inciden en la política de ingresos y gastos del sector público o la condicionan<sup>58</sup>. Sirva de recopilación de la doctrina del Tribunal Constitucional, lo expresado por éste en la Sentencia 76/1992, que dice textualmente: “Desde la primera Sentencia en que abordó el tema de la Ley de

---

<sup>54</sup> A.D. GIANNINI es autor de obras como *Studi dedicati alla ememoria di Pier Paolo Zanzucchi, Il rapporto giuridico d'imposta. Concetti fondamentali del diritto tributario o Instituzioni di Diritto Tributario*

<sup>55</sup> Es interesante a este respecto mencionar que SAINZ DE BUJANDA califica las obras de A. D. GIANNINI, en la página XIV del Estudio Preliminar de la traducción al español de la obra de A. D. GIANNINI, *Instituzioni di Diritto Tributario*, como “la manifestación más elocuente del alto grado de madurez que está alcanzando en nuestro tiempo la ciencia del Derecho tributario”, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1957, página XIV.

<sup>56</sup> Vid.: ASOREY, R.O., AMATUCCI, A. y PLAZAS VEGA, M.: *La autonomía del Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho tributario*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2008, página 69.

<sup>57</sup> Vid.: GIANNINI, M. S.: *Derecho Administrativo. Vol. Primero*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2008, página 395.

<sup>58</sup> Vid. a este respecto las Sentencias del Tribunal Constitucional 126/87, de 16 de julio, 61/1997, de 20 de marzo y 174/1998, de 23 de julio.

Presupuestos, este Tribunal dio por sentado que se trata de una verdadera ley, considerando así superada la cuestión de su carácter formal o material de ley (Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, fundamento jurídico 2º). No obstante, la afirmación reiterada (Sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, fundamento jurídico 2º y 65/1987, fundamento jurídico 3º), de que el Parlamento aprueba los Presupuestos Generales que el Gobierno elabora (artículo 134.1 CE) en el ejercicio de una función o competencia específica, desdoblada de la genérica potestad legislativa (artículo 66.2 CE), hemos sostenido que los presupuestos –en el sentido estricto de previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos- y el articulado de la ley que los aprueba integran un todo, cuyo contenido adquiere fuerza de ley y es objeto idóneo de control de constitucionalidad (Sentencia del Tribunal Constitucional 63/1986, fundamento jurídico 5º)”.

Como consecuencia, principalmente, de esta Sentencia 76/1992, surgió un nuevo instrumento legislativo comúnmente denominado ley "de acompañamiento" de las Leyes de Presupuestos, que son leyes ordinarias cuya finalidad es recoger todas aquellas materias que habían quedado excluidas de las leyes anuales de presupuestos de acuerdo con la doctrina constitucional, y que deben su nombre a la tramitación parlamentaria de las mismas, paralela a la de las Leyes de Presupuestos. La Ley 22/1993, de 29 de diciembre fue la primera ley “de acompañamiento” que se aprobó<sup>59</sup>. Sobre la naturaleza de estas leyes, el Consejo de Estado ha señalado que son leyes ordinarias –estatales o autonómicas- con características propias, independientes de cualquier otra, pero conectadas con la de presupuestos por su vocación de ser su complemento y compartir con ella una unidad de propósito, lo que –en cierto modo- justifica que su presentación en el Parlamento como proyecto de ley sea simultánea a la del presupuesto, si bien a la ley “de acompañamiento” no le son de aplicación las especialidades procedimentales que los reglamentos parlamentarios atribuyen a aquella. No obstante, acerca de las leyes “de acompañamiento” señala también en su Dictamen de 25 de septiembre de 1995 (expediente 4908/1997) que “el empleo de esta técnica legislativa no hace sino

---

<sup>59</sup> El objetivo de esta ley era, según su Exposición de Motivos, “la adopción de medidas legislativas de diversa índole que coadyuven al cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994”. Debemos también reseñar que las leyes "de acompañamiento" no son un instrumento normativo exclusivo del Estado; también las Comunidades Autónomas se han visto obligadas a recurrir a ellas como consecuencia de la doctrina del TC.

aumentar la dispersión normativa existente; dispersión que dificulta la aplicación de unas normas jurídicas que tienen como destinatarios principales, no sólo a autoridades, funcionarios y profesionales del Derecho, sino también a los particulares”, recordando a este respecto lo señalado en su Dictamen de 3 de octubre de 1996 (expediente 3.445/96), que establece: “Razones de seguridad jurídica y de buena técnica legislativa aconsejan que todas las normas, y muy en especial aquéllas que tienen rango de ley, nazcan en el seno propio de la materia que es objeto de regulación, y vivan dentro de ella hasta que sean sustituidas por otras. Resulta perturbador para los destinatarios del derecho objetivo -nunca excusados del cumplimiento de las leyes- que la producción normativa quede reducida a una tarea formal, a la mera utilización de un procedimiento en el que no se tenga en cuenta la necesaria homogeneidad de unos preceptos con otros, dentro del Ordenamiento”.

A pesar de la constitucionalidad de estas leyes, en opinión de la mayoría de la doctrina, que compartimos, –en consonancia con lo expresado por el Consejo de Estado- también entiende que propicia la confusión normativa. Así, para FALCÓN Y TELLA, la tramitación paralela de la ley "de acompañamiento" a la Ley de Presupuestos no favorece el debate en el pleno, estando, además, en presencia de una amalgama de preceptos inconexos y sin criterio técnico alguno<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Leyes de presupuestos y ley de acompañamiento: un posible fraude a la Constitución”. *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre, 1994, página 5 y siguientes.

### 1.3.- Límites al poder tributario del Estado

Señala GARCÍA CARRETERO, que hay que tener en cuenta que, del hecho de que las normas tributarias sólo produzcan efectos en territorio español, no se deriva la consecuencia de que el legislador sólo pueda definir el hecho imponible poniendo en relación todos sus elementos con el territorio de un solo Estado sino que, por el contrario, puede atender a hechos imponibles cuyos elementos están conectados con distintos Estados. Y es aquí donde se nos plantea un importante interrogante en torno a si el legislador debe de conocer algún límite en el momento de diseñar el hecho imponible. Respecto de este tema la doctrina se ha pronunciado en sentido diverso.

En concreto, nos encontramos con tres pronunciamientos doctrinales: en primer lugar, los autores que defienden la idea de que *el legislador no debe conocer ningún límite* en la configuración de los elementos que forman el hecho imponible; en segundo término, los autores para los que la potestad tributaria es *teóricamente ilimitada*; y, por último, los que afirman que la potestad se encuentra *limitada*.<sup>61</sup>

Para los primeros, entre los que destacan JARACH y TOVILLAS MORÁN, la potestad tributaria al ser manifestación de su soberanía, es ilimitada. En opinión de JARACH, no hay limitación alguna a la imposición, siempre que los criterios de vinculación sean controlables por la Administración y conduzcan al resultado que la ley se propone<sup>62</sup>, dependiendo la extensión de la ley tributaria únicamente –como asegura TOVIAS MORÁN- de la voluntad del legislador plasmada en el momento de crear las normas tributarias<sup>63</sup>.

Para los autores que reconocen ciertos límites al calificar a la potestad tributaria como *teóricamente ilimitada*, donde debemos destacar a Achille Donato GIANNINI y BISCOTTINI. Para éstos, el poder tributario de los Estados, pese a que no existen

---

<sup>61</sup> Vid.: GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, página 28.

<sup>62</sup> Vid.: JARACH, D.: *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, página 208.

<sup>63</sup> Vid.: TOVILLAS MORÁN, J.: “La extensión de la ley tributaria en el espacio: referencia especial al IRPF”, *Impuestos*, vol. I., 1998, página 340.



límites internacionales a la soberanía fiscal, deberá proyectarse únicamente sobre aquellos hechos imposables en relación con quien se ponga de alguna manera en contacto con su ordenamiento<sup>64</sup>, existiendo además otros límites, como los de carácter económico<sup>65</sup>.

Y, por último, tenemos a los autores que afirman que la potestad se encuentra *limitada* por el principio de territorialidad. Este principio determina que un tributo únicamente pueda exigirse si existe una conexión del hecho imponible con el Estado que lo establece. A este respecto, GARCÍA CARRETERO sostiene que “...el principio de territorialidad se configura como un límite de hecho –es decir que tiene un carácter fáctico y no propiamente jurídico– por cuando que es asumido por la gran mayoría de países aun cuando no se encuentra expresamente recogido como tal. Cuestión distinta es que consideremos, por muy diversas razones, que el principio de territorialidad debería reconocerse en el ámbito normativo como un límite a la extensión espacial del poder tributario estatal”<sup>66</sup>.

En nuestra opinión, es más acertado el tercero los pronunciamientos doctrinales, reconociendo la existencia de una serie de límites a la potestad tributaria, los cuales será necesario tener en cuenta a la hora de fijar los criterios de sujeción. Para conocer mejor estos límites, seguiremos la clasificación propuesta por CASTILLO SOLSONA<sup>67</sup>, que los divide en tres grupos, y añadiremos un cuarto grupo referente a la condición de España y Reino Unido de Estados miembro de la Unión Europea: *en primer lugar*, los límites directamente derivados del texto constitucional y los referidos a la materia financiera. En este grupo se incluyen los principios acogidos en los párrafos 1 y 3 del artículo 31 de nuestra vigente Ley fundamental y los de la Constitución de Reino Unido; *en segundo lugar*, los límites contenidos en los principios generales que rigen la

---

<sup>64</sup> Vid.: GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho tributario*, traducción del profesor SAINZ DE BUJANDA, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1957, página 93.

<sup>65</sup> Vid.: BISCOTTINI, G.: “Diritto Administrativo Internazionale”, tomo II, *La circolazione degli uomini e delle cose*, CEDAM, Papua, 1966, páginas 364 y siguientes.

<sup>66</sup> Vid.: GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 30

<sup>67</sup> Vid.: CASTILLO SOLSONA, M<sup>a</sup>. M.: *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*, op.cit., página 10.

aplicación del ordenamiento tributario interno, tanto en el tiempo como en el espacio; *en tercer lugar*, los límites dimanantes de la pertenencia del Estado a la Comunidad Internacional; *y, por último*, los límites dimanantes de la pertenencia de España y Reino Unido a la Unión Europea.

1.3.1- Límites directamente derivados del texto constitucional y los referidos a la materia financiera.

Reflexiona FERREIRO LAPATZA<sup>68</sup> sobre la medida en que las Constituciones deben reflejar la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico determinado, y llega a la conclusión de que es lógico que los principios que rigen la materia tributaria, en cuanto forman parte del ordenamiento constitucional, se hagan eco de aquel valor.

La Constitución británica que, como hemos analizado, no está compuesta de un solo documento, sino de una serie de “documentos constitucionales”, únicamente nos enuncia dos principios básicos: el imperio de la ley y la supremacía del Parlamento, contenidos en su “Magna Carta de 1215”, no existiendo una relación de principios que rijan la materia tributaria. En concreto, en los “documentos constitucionales” ni siquiera se establece el principio de igualdad que, en cambio, sí fue recogido en los primeros borradores de la “Carta de Derechos de 1688” aunque no llegó al texto definitivo. No obstante, la suscripción del Convenio Europeo de Derechos Humanos por parte de Reino Unido, ha hecho que, de acuerdo con lo establecido en su artículo 14, este principio se haya incorporado al ordenamiento interno británico.

Por el contrario, la Constitución española al establecer, en su art. 31.1, que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.” fundamenta la exigencia de que nuestro sistema tributario se inspire en un ideal de

---

<sup>68</sup> Vid.: FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho financiero español*, 17ª edición. Revisada y puesta al día, Marcial Pons, Madrid, 1995, página 328.

justicia, además de aportar los criterios en los que debe concretarse aquel ideal y que aparecen representados por los principios de *capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y su límite, la no confiscatoriedad*. Estos principios, considerados de forma global, y con independencia de la significación individual de cada uno de ellos, constituyen un sistema de reglas para el reparto de la carga fiscal, condicionándose mutuamente con el fin de conseguir un orden tributario justo fundado en los valores constitucionales y creando una serie de conexiones entre ellos, que analizaremos a continuación.

Aunque algunos autores, como CORTÉS DOMÍNGUEZ, aseguran que el principio de **capacidad económica** es el más trascendental de todos los principios, tanto en el mismo momento de la creación de la norma tributaria, como en el de la interpretación y cuya eficacia metodológica se proyecta en la construcción dogmática de las instituciones tributarias, convirtiéndolo –sin lugar a dudas- en el principio tributario por antonomasia<sup>69</sup>, este principio –por si solo- no puede asegurar un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Es por esto, por lo que, tanto la doctrina científica como el propio Tribunal Constitucional, han puesto de manifiesto la necesidad de contemplar el principio de capacidad económica teniendo en cuenta también los restantes principios tributarios, en particular la conexión entre los principios de **igualdad y progresividad**<sup>70</sup>.

Junto a esta conexión, señala CASTILLO SOLSONA, también se observa una íntima conexión entre los principios de **generalidad e igualdad**, cuya formulación conjunta puede resumirse en los siguientes términos: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos sin que deban existir privilegios ni tratos diferenciados<sup>71</sup>. No obstante, esta conceptualización se ve matizada por los principios de **capacidad económica y progresividad**, por lo que podrían observarse diferencias entre

---

<sup>69</sup> Vid.: CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., página 25.

<sup>70</sup> En este sentido manifestó en la Sentencia de 20 de julio de 1981 que “a diferencia de otras Constituciones, la española, alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva”.

<sup>71</sup> Vid.: CASTILLO SOLSONA, M<sup>a</sup>. M.: *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*, op.cit., página 13.

el tratamiento tributario previsto para dos personas físicas sin que esto supusiera vulneración del principio de **igualdad**. Y ello porque, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el referido principio no veda cualquier desigualdad sino sólo aquella que, como afirma el Fundamento Jurídico 6.2 de la STC 8/1986, de 21 de enero, "carezca de una justificación objetiva y razonable". Es decir, que cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria, noción esta última que el Fundamento Jurídico 6 de la STC 209/1988, de 10 de noviembre conceptúa en el sentido de que "debe haber una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida".

Sobre el alcance del principio de **igualdad**, el Tribunal Constitucional ha elaborado una doctrina que queda patente en el siguiente apartado de la STC 214/1994:

*"a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos".*

Por lo tanto, queda establecido que no se vulnerará el principio de igualdad cuando se trate de forma igual a los supuestos iguales y desigual a los desiguales, guardando la debida proporcionalidad. En este sentido, LOZANO SERRANO estima

que no sólo es posible que se admitan ciertas diferencias de trato sino que el logro del principio de igualdad puede imponer en determinadas ocasiones un tratamiento formalmente desigual, idea ésta que enlaza nuevamente con la concepción del sistema tributario como instrumento de política fiscal<sup>72</sup>.

Y será la íntima relación entre los principios de **progresividad e igualdad**, lo que –en opinión de CASTILLO SOLSONA- constituye una clara toma de posición acerca de la forma de entender la noción de justicia tributaria. Y ello por cuanto implica considerar que el sistema tributario en su conjunto no ha de permanecer neutral sino que, por el contrario, debe perseguir una finalidad redistributiva de la renta, si bien con el límite de la interdicción de la confiscatoriedad recogido en el art. 31.1 in fine de la Constitución<sup>73</sup>.

No obstante, es la conexión entre el principio de **generalidad**, el de **igualdad** y el de **capacidad económica**, la que destaca – a juicio de FERREIRO LAPATZA- por su difusión y aceptación en las Constituciones actuales respecto al reparto de la carga tributaria. Pero **la capacidad económica**, añade el autor, más que un tercer principio es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de **igualdad y generalidad**, un modo de aplicarlos que se encuentra hoy universalmente consagrado<sup>74</sup>.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, puede ahondarse en el principio de **capacidad económica** y su conocida doble significación. Esta doble significación consiste, de un lado, en que es la razón que justifica el hecho mismo de tributar ya que, se debe porque se posee aptitud para contribuir; y de otro, porque determina la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos, es decir, se debe en función de la capacidad económica de la que se disfruta, dato que ha de tener su reflejo en los elementos que determinan la cuantificación del tributo.

---

<sup>72</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, página 28.

<sup>73</sup> Vid.: CASTILLO SOLSONA, M<sup>a</sup>. M.: *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*, op.cit., página 13.

<sup>74</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho financiero español*, op. cit., páginas 57 y 58.

A estas dos vertientes del principio, la doctrina las denomina **capacidad económica absoluta** y **capacidad económica relativa**, siendo GIARDINA quien las dotó del significado que, comúnmente, viene aceptándose por la generalidad de los tratadistas del ámbito tributario. Así, GIARDINA asegura que la capacidad contributiva absoluta viene determinada con independencia de un examen comparativo del peso del tributo sobre los demás contribuyentes. Para él, la selección de los hechos imposables ha de efectuarse con base en el principio de **generalidad**, lo que exige que todas las manifestaciones de riqueza que se consideren aptas conforme al principio de **capacidad contributiva**, sean tomadas en consideración, puesto que este criterio de generalidad es el que produce justicia tributaria en el marco de la capacidad contributiva. Por idéntica razón deben quedar excluidas las manifestaciones de riqueza que no se estime constituyan signo de capacidad económica, entre ellas, por ejemplo, los llamados mínimos<sup>75</sup>.

Todos estos principios y sus conexiones, como hemos podido observar claramente, no hacen más que, como establece el artículo 31.1, inspirar la determinación de la vinculación con el Estado de los contribuyentes que deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de éste, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo. Esta vinculación será la clave para la obtención de los medios económicos que, en palabras de VANONI, hacen posible la satisfacción de los fines públicos atribuidos al Estado<sup>76</sup>.

Y todo ello, como concluye GARCÍA CARRETERO, nos conduce a considerar que sólo aquellas personas que, en virtud de su vinculación con el Estado, disfruten o tengan la posibilidad de disfrutar de los servicios públicos, deben contribuir a su mantenimiento<sup>77</sup>.

Además de por los principios constitucionales que acaban de analizarse, a la hora de fijar los criterios de sujeción, será necesario tener en cuenta los límites

---

<sup>75</sup> Vid GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961, página 52 y siguientes.

<sup>76</sup> Vid: VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, op. cit., página 12.

<sup>77</sup> Vid.: GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op.cit., página 33.

contenidos en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, tanto en el tiempo como en el espacio, lo que lleva a la formulación del denominado "principio de la territorialidad de los impuestos " que adquiere una particular relevancia en el ámbito de la fiscalidad internacional.

1.3.2.- Límites contenidos en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, tanto en el tiempo como en el espacio.

Señala MARTÍN QUERALT, en referencia a la aplicación del ordenamiento tributario interno, que la potestad tributaria no puede ejercitarse sobre una realidad social acontecida en una época lejana o que haya tenido lugar en el territorio de otro Estado, salvo que exista algún vínculo con alguno de los sujetos intervinientes<sup>78</sup>; por lo que, si bien el Estado ostenta el derecho exclusivo a ejercer la potestad tributaria en su territorio, esto no impide que tome en consideración los presupuestos de hecho efectuados fuera de su territorio, siempre y cuando exista relación entre el contribuyente y el territorio del Estado.

El principio de territorialidad, en el que se basan estas afirmaciones, es un principio constantemente revisado por la doctrina y al que podemos acercarnos, con suficiente claridad, a través de la exposición sobre sus diferentes acepciones, que nos muestra la profesora ALEGRÍA BORRÁS. Para ella, de un lado, se habla del principio de territorialidad en el marco fiscal, cuando se hace referencia a un impuesto que grava un hecho, acto o negocio por su conexión con el territorio; por otro, se habla también de territorialidad con el significado de que se aplica siempre la ley fiscal del foro; y, por último, también recoge la idea del criterio territorial en contraposición al criterio personal, o gravamen en atención a la fuente o renta mundial<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> Vid.: MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, sexta edición. Revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1995, página 229.

<sup>79</sup> Vid.: BORRÁS RODRÍGUEZ, A., "Normas tributarias extranjeras y conflicto de leyes", *Temis*, 1976, páginas 682 y siguientes.

La concreción de esta vinculación del hecho imponible con el territorio de un Estado, como señala XAVIER, nos remite al sentido común como inspirador de la concepción por la cual las leyes tributarias sólo se aplicarían a los hechos ocurridos en el territorio en el que se localizan, independientemente de otras características que eventualmente pudieran concurrir en la situación, como la nacionalidad, el domicilio o la residencia del contribuyente, ofreciendo al mismo tiempo, una triple clasificación del concepto de territorialidad: positivo-negativo; real o personal; y, material o formal. En sentido positivo, la ley tributaria interna se aplica en el territorio nacional, de modo general, incluso a los que no son nacionales del respectivo Estado. En sentido negativo, la ley fiscal extranjera no se utiliza en el territorio de otro Estado, o sea, que con carácter general, los aplicadores del Derecho de cada Estado sólo usarían sus propias reglas tributarias. En sentido real, se emplean las normas cuando existe una conexión con los elementos objetivos, tales como el lugar de radicación del inmueble, lugar de ejercicio de una actividad, localización de la fuente de producción de la renta, establecimiento permanente. En sentido personal, cuando existe una ligazón con los aspectos subjetivos del tributo, como la nacionalidad, la sede de dirección efectiva o la residencia. Desde el punto de vista material, cuando la norma tributaria contempla una situación tributaria internacional que contiene un elemento de conexión real o personal con el territorio, son los llamados elementos de extraterritorialidad. Y, por último, desde la perspectiva formal, la ley tributaria interna se aplica teniendo en cuenta la ejecución coercitiva de las leyes en el territorio.<sup>80</sup>

Como hemos analizado, el principio de territorialidad adquirirá gran relevancia en el ámbito internacional y serán los puntos de conexión los que permitirán someter a gravamen un hecho, acto o contrato por parte de una jurisdicción, siempre y cuando exista un nexo que sea racionalmente aceptable.

### 1.3.3.- Límites del Estado en el ámbito internacional

Estos límites, dimanantes de la pertenencia del Estado a la Comunidad Internacional, se encuentran recogidos en el **Derecho tributario internacional** y en el

---

<sup>80</sup> Vid.: XAVIER, A.: *Direito Tributario Internacional Do Brasil*, op. cit, páginas 21 y siguientes.



**Derecho internacional tributario**, tratándose en el primer caso de normas internas mientras que en el segundo se trata de normas internacionales. Aunque esta división se encuentra aceptada por la mayoría de la doctrina, una corriente de autores entre los que se encuentra SAINZ DE BUJANDA<sup>81</sup> prefiere no realizar divisiones y denominan a todo el conjunto de normas, -tanto internas como internacionales- que recogen estos límites, **Derecho fiscal internacional**.

La figura principal donde se encuentran estos límites son los Tratados y Convenios internacionales. Éstos serán las normas fundamentales que integren el Derecho internacional tributario y su principal función será su utilización como instrumento de solución de conflictos, fundamentalmente en lo referente a doble imposición y evasión fiscal. Estas normas –sirva esto en defensa de la parte de la doctrina que no es partidaria de realizar divisiones- formarán parte del ordenamiento jurídico interno en tanto los Tratados y Convenios hayan sido celebrados válidamente y publicados en el Boletín Oficial del Estado, tal y como establece el artículo 96.1 de la Constitución<sup>82</sup>. Por lo tanto, podemos defender que todas son normas del ordenamiento jurídico español, aunque entendemos que esta clasificación ofrece gran ayuda didáctica. Estas normas, sostiene CARMONA FERNÁNDEZ, aun con un origen bilateral, gozan de una cierta primacía sobre similares normas nacidas de fuente “interna”: la derogabilidad de estas últimas es extremadamente más sencilla, como también lo es su generación. Las disposiciones de un Tratado, en cambio, no pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas, más que a través de la forma prevista en el propio Convenio o según las normas de derecho internacional. No obstante, continúa el autor, la primacía de las normas bilaterales requiere ser matizada, ya que, la aplicación de un Tratado concreto dependerá, de ordinario, de su expresa invocación por parte del contribuyente, debido a la operativa del propio Tratado que en la mayoría de los casos no establece previsiones legales autosuficientes, sino que se limita a dictar reglas de reparto de soberanías fiscales teóricas entre los dos Estados suscriptores, por lo cual la efectiva

---

<sup>81</sup> Vid.: SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, IV, op. cit., página 467.

<sup>82</sup> El artículo 96.1 de la Constitución Española, dice literalmente que:

“1. Los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional.”

imposición quedará, en última instancia, en manos de las respectivas normativas domésticas, siempre dentro de los márgenes preestablecidos por el Tratado correspondiente<sup>83</sup>.

Como podemos observar, la globalización de la economía mundial ha producido que los Estados cada vez necesiten más recurrir a fórmulas de cooperación y a regular sus intereses.

El Tratado, como ejemplo de este tipo de fórmulas, es definido por JIMÉNEZ DE ARECHAGA<sup>84</sup>, como toda concordancia de voluntades entre dos o más sujetos de Derecho internacional, destinado a producir efectos jurídicos, es decir, a crear, modificar o extinguir un derecho. En similar sentido fue definido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, en cuyo artículo 2.1.a) se establece que “... se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular”.

Establecidos ya el concepto y la función, nos queda por establecer una posible clasificación de estas normas. Sobre este particular, seguiremos la de GONZÁLEZ POVEDA, quien distingue entre *Tratados bilaterales y multilaterales de índole diversa entre los que se incluyen cláusulas de naturaleza fiscal; y Convenios fiscales, entre los que destacan los Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.*

Para este autor, únicamente tienen transcendencia los acuerdos bilaterales, puesto que los multilaterales, aun cuando ofrecen numerosas ventajas respecto a aquéllos, no se aplican con carácter general en el ámbito de la fiscalidad internacional<sup>85</sup>. En los CDI, como apunta BORRÁS RODRÍGUEZ, se encuentran muchas veces

---

<sup>83</sup> Vid.: CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, segunda edición, CISS, Valencia, 2007, página 42 y siguientes.

<sup>84</sup> Vid.: JIMÉNEZ DE ARECHAGA, E., *Curso de Derecho Internacional Público*, tomo 1, Teoría General, Montevideo, 1959, página 98.

<sup>85</sup> Vid.: GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989, página 27.

repetidas determinadas cláusulas o todo el Convenio se adapta, en líneas generales, a un Convenio tipo o modelo de Convenio, como sucede con los Tratados concluidos en materia de doble imposición internacional siguiendo el modelo de la OCDE. Para este autor, a través de estos acuerdos bilaterales, se consigue una enorme facilidad en la tarea aplicativa e interpretativa de los mismos, pero con líneas comunes y sólo pequeños matices diferenciadores, y con ello, de hecho, un resultado bastante similar al que se podría alcanzar en presencia de un verdadero Convenio multilateral<sup>86</sup>.

### 1.3.3.1.- Límites dimanantes de la pertenencia de España y Reino Unido a la Unión Europea

El Derecho de la Unión desprende importantes efectos limitativos sobre el ejercicio del poder financiero de los Estados miembros y los demás entes territoriales, como afirma GARCÍA PRATS<sup>87</sup>, suponiendo para los Estados miembros, tras su incorporación a la Unión Europea, la puesta en escena de un nuevo Ente institucional con competencias financieras, entendida como conjunto de instituciones de la Unión Europea que desarrollan los objetivos de los Tratados comunitarios, con el consiguiente “nuevo sujeto activo” creador de Derecho y capaz de adoptar decisiones normativas de establecimiento o modificación de tributos, como señala VILLAR EZCURRA<sup>88</sup>.

Estos límites, como admite CASADO OLLERO, son un fiel exponente de la contradicción o del conflicto potencial que supone el hecho de que un instrumento nacional, típicamente expresivo de la soberanía estatal y esencial para la confrontación política y económica de los Estados, como es el instrumento tributario, sea a la vez elemento indispensable para la construcción de un entramado institucional, económico y político que tiende a situarse por encima de los propios Estados miembros. La

---

<sup>86</sup> Vid.: BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: “Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales”, *Estudios de doble imposición*, 1980, páginas 32 y siguientes.

<sup>87</sup> Vid.: GARCÍA PRATS, F. A.: “Coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria”, *Diritto e Práctica Tributaria*, vol. LXXIII, Cedam, 2002, página 401.

<sup>88</sup> Vid.: VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho financiero y Tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 100, 2001, página 23 y siguientes.

existencia de estos límites al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados miembros ha conducido a una proliferación de cuestiones fiscales planteadas al TJUE, que –para CASADO OLLERO- derivan de tres tipos de causas: en primer lugar, *de los problemas surgidos de la interpretación y aplicación del Derecho comunitario fiscal, originario y derivado*; en segundo término, *de la resistencia de los Estados miembros a prescindir del manejo de la fiscalidad como instrumento de su política económica y social o, si se prefiere, de su tendencia a orientar el mecanismo fiscal hacia objetivos nacionales de signo proteccionista o de alguna forma enfrentados a los principios o a los intereses del Mercado común*; y, por último, *y relacionado con lo anterior, de la plasticidad y del carácter proteiforme del tributo y, por consiguiente, de los mecanismos y procedimientos de que pueden valerse los Estados miembros para accionar el instrumento fiscal con fines proteccionistas, opuesto a las reglas de la libre competencia y libre circulación de mercancías en la CEE.*<sup>89</sup>

En conclusión, aunque la soberanía tributaria seguirá residiendo en los Estados miembros, la legislación nacional de los Estados miembros deberá cumplir con la legislación de la Unión Europea y respetar el principio de no discriminación y las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado CE (la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales), como establece reiteradamente el TJUE en numerosas Sentencias.

Sobre la base de este cumplimiento, asegura el profesor O'SHEA, se introduce un “nuevo nivel” en el marco normativo de los Estados miembros, tal y como explica a través de su “Modelo Triangular”, lo que supone, en cierta medida, una cesión de poderes de los Estados en favor de una Unión Europea que ha sido diseñada para buscar objetivos globales comunes. Para el profesor O'SHEA, esta cesión ha supuesto la creación de un nuevo orden legal acompañado de una serie de renunciaciones en aras a un derecho a participar en los beneficios de pertenecer a la Unión Europea<sup>90</sup>.

---

<sup>89</sup> Vid.: CASADO OLLERO, G: “El artículo 95 del Tratado CEE y la diferenciación de los tipos de gravamen en el IVA. (Comentario a la Sentencia de 16 de diciembre 1986, Asunto 200/85)”, *Revista de Instituciones Europeas*, número 14, mayo/agosto, 1987, páginas 385 y 386.

<sup>90</sup> Vid.: O'SHEA, T.: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Limited, Londres, 2008, páginas 3 y 279.

## **1.4.- El ámbito de aplicación espacial de las normas tributarias españolas y británicas**

### 1.4.1.- Normas tributarias españolas

La exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, destaca cinco razones fundamentales que aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva LGT, que son: el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria; la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados; la excesiva dispersión de la normativa tributaria; la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías, y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria.

Estas razones motivaron la adopción de la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, la cual destacó la necesidad de una revisión en profundidad de la ley y procedió a la constitución de una Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT que, integrada por destacados expertos en Derecho financiero y tributario, dio lugar, con carácter previo a la redacción del proyecto de la nueva LGT, a un informe sobre las líneas maestras de la reforma y el modo en que debían concretarse en un futuro texto legal. El borrador del anteproyecto preparado sobre la base de dicho informe fue estudiado por un grupo de expertos en Derecho financiero y tributario en el seno de la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva LGT creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002. El trabajo del grupo de expertos concluyó en enero de 2003 con la redacción de un informe donde se analizó y comentó el texto, a la vez que se formularon propuestas y sugerencias relacionadas con la materia objeto del estudio.

Entre los principales objetivos que pretendía conseguir la LGT se encontraban los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica; impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa; posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios; establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el

cobro de las deudas tributarias; y disminuir los niveles de litigiosidad en materia tributaria.

Para cumplir esos objetivos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, con el objetivo de adecuarse al contexto actual de nuestro sistema tributario, mejorar técnicamente en la sistematización del Derecho tributario general y realizar un importante esfuerzo codificador, se estructuró de una forma más detallada y didáctica que la de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, haciéndolo en cinco títulos. El título I, titulado Disposiciones generales del ordenamiento tributario, contiene principios generales y preceptos relativos a las fuentes normativas y a la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Dentro de este título, nos encontramos con el artículo 1 de la Ley que es el que delimita el ámbito de aplicación de la misma al señalar que:

*“1. Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.*

*Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.*

*2. Esta Ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición o de otros Convenios internacionales.*

*A los efectos de esta Ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los*

*Convenios para evitar la doble imposición o de otros Convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.*

*La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3ª de la Constitución.”*

Como acertadamente señala MENÉNDEZ MORENO, a diferencia de lo que hacían los artículos 21 y 22 de la anterior LGT de 1963<sup>91</sup>, que establecían que las normas tributarias obligaban en el territorio nacional posibilitando que, con respecto a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos, o a los bienes y valores que les pertenezcan, esta obligación podría ser modificada por Decreto a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, bien por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido o, bien por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional, **la Ley 58/2003, de 17 de diciembre** no dice nada respecto del territorio de aplicación de las leyes tributarias, que lo será normalmente el territorio del Estado, o la respectiva Comunidad Autónoma o Entidad Local, en función de que se trate de un tributo estatal, autonómico o municipal.

---

<sup>91</sup> Los artículos 21 y 22 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004) establecían:

“Artículo 21.

Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios :

- a.- El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.
- b.- El de territorialidad en los demás tributos, y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

Artículo 22.

El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas, en cuanto se refieran a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos, o a los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda :

- a.- Por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados por nuestro país o a los que España se haya adherido.
- b.- Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.”

Para MENÉNDEZ MORENO, la aplicación de las normas jurídicas siempre exige la concurrencia de tres requisitos: *en primer lugar*, el contenido de la norma que se pretende aplicar ha de prever o contemplar la situación de la vida real; *en segundo término*, la norma aplicable ha de estar vigente en el momento en que se produce la situación de la vida real prevista en la misma; y *por último*, la referida norma ha de estar asimismo vigente en el lugar en que se produce la situación a la que pretende extender sus efectos.

En definitiva, una norma será aplicable a una situación concreta cuando, además de contemplarla, esté vigente en el momento y lugar en que se produce tal situación<sup>92</sup>.

En cambio, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria sí dedica el artículo 11, al igual que hacía la anterior, a la regulación de los criterios conforme a los que se aplicarán los tributos disponiendo que:

*“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.”*

El análisis de ese precepto requiere, como afirma LÓPEZ ESPADAFOR, centrarnos en la perspectiva internacional de la problemática, sin olvidar la función de determinación de a qué ente público territorial le va a corresponder el gravamen por un determinado impuesto, dentro del territorio estatal, dado que ha sido esencialmente desde esta perspectiva desde la que la doctrina ha ido articulando la construcción conceptual con la que viene a chocar la redacción del artículo 11 de la actual LGT, construcción que se fue forjando en torno a la crítica de la redacción del artículo 21 de la antigua LGT, al que vino a suceder el referido artículo 11. En efecto, el artículo 21 de la antigua LGT tenía carácter supletorio en relación a la regulación propia de cada

---

<sup>92</sup> Vid. MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y Tributario Español. Parte general. Lecciones de cátedra*, op. cit., página 123 y siguientes



tributo. Los términos usados en este artículo quizás no eran demasiado afortunados y, así, su redacción provocaba las críticas de la doctrina y sobre las que tendremos ocasión de analizar más adelante. No obstante, queremos destacar que el término “obligarán” que se utilizaba podía no ser el más preciso para definir el tema de la eficacia de la ley en el espacio. Dejando ahora a un lado estas críticas, es necesario aquí resaltar cómo la doctrina española vino a diferenciar en el análisis de este precepto los mencionados aspectos de la eficacia y de la extensión de la ley tributaria. Al primer aspecto hacía referencia la primera frase del artículo, y el resto de éste se ocupaba del tema de la extensión. Frente a ello, el artículo 11 de la actual LGT sólo se ocupa del problema de la extensión de la ley tributaria en el espacio, sin hacer referencia al problema de la eficacia, a diferencia de lo que sucedía con el referido antiguo artículo 21<sup>93</sup>.

Como hemos destacado, el antiguo artículo provocó también grandes críticas en la doctrina, especialmente en el sector liderado por el profesor SAINZ DE BUJANDA, quien señalaba que en tal precepto se contenía una gravísima confusión de ciertas nociones elementales y básicas de teoría general del Derecho y, en concreto, del régimen de aplicación de las leyes. Este artículo contraponía –para él-, como si fuesen diferentes y opuestos, el principio de residencia efectiva y el principio de territorialidad, haciendo de esta manera una distinción sin ningún sentido jurídico. Para el profesor SAINZ DE BUJANDA, el principio de residencia, lejos de ser distinto del principio de territorialidad, constituye una confirmación de este último. Para comprobarlo señalaba que basta considerar los dos principios que en lógica jurídica son susceptibles de contraponerse, que son el principio personal y el principio territorial. Rige el principio personal cuando es la condición o cualidad del sujeto, con independencia de cuál sea el lugar en que resida o en que se produzca el hecho o acto que le afecte, la que decide la aplicación de la norma o el nacimiento para tal sujeto de los efectos que derivan de la misma. Este principio implicaría la tributación con base en la nacionalidad del sujeto pasivo. Por el contrario, el principio territorial rige cuando es el territorio o lugar en que el hecho se produzca, o en que la persona tenga su residencia, el que determina la ley que se debe aplicar y, en consecuencia, el que determina los efectos que de las normas de esta ley derivan para las personas que en tal territorio residan o realicen el

---

<sup>93</sup> Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La falta de rigor conceptual de la LGT en su artículo 11”, *Documentos* - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 30, 2009, página 431.

correspondiente hecho. Destacaba que en el ámbito tributario nos encontramos ante el principio territorial cuando la obligación tributaria nazca a cargo de las personas que realicen en el territorio del Estado impositor el elemento objetivo del hecho imponible o que residan en este territorio y que, por consiguiente, produzcan en él el elemento subjetivo del hecho imponible, que en el caso citado se configura, entre otras circunstancias, por la de la residencia efectiva. Con base en todo ello, el profesor SAINZ DE BUJANDA entendía que carece de sentido jurídico contraponer, como opuestos y diferentes, el criterio de la territorialidad y el de la residencia, y señalaba que la residencia es una de las manifestaciones a través de las cuales se actúa técnicamente el principio de territorialidad dentro, a su vez, de las relaciones de carácter personal en que dicho principio puede encontrar efectividad<sup>94</sup>.

Frente a este sector de la doctrina, autores como CORTÉS DOMÍNGUEZ señalan que la argumentación de SAINZ DE BUJANDA es irrepreensible, dado que partiendo de la idea de que la residencia es solamente una manifestación de la territorialidad, no tenía ningún sentido el establecimiento de dos criterios cuando, en verdad, se trata simplemente de uno solo. Sobre este particular, CORTÉS DOMÍNGUEZ señaló que se puede ver claramente que lo que sucedía con el citado artículo 21 es que la antigua LGT, como el resto de las leyes tributarias, no tenía del criterio de territorialidad el concepto tan amplio a que se refería SAINZ DE BUJANDA. CORTÉS DOMÍNGUEZ, al contrario que SAINZ DE BUJANDA, entendía que la antigua LGT lo que quiso establecer al referirse a la residencia efectiva ha sido el principio de vecindad de hecho. Atendiendo a la vecindad de hecho, concepto que no coincide con la vecindad jurídica, se sujetan mejor a tributación las rentas de determinadas personas que, de lo contrario, escaparían con facilidad al control de la Administración Financiera. De esta forma, ser residente en un determinado país, afirmó, es también una cualidad de la persona, que le acompaña siempre, aunque en un momento determinado no se encuentre en el Estado de residencia y con independencia del acto que realice. Señaló que se es residente, como se posee una determinada nacionalidad, esto es, cuando se cumplen unos requisitos que la ley fija para conceder aquella calificación, añadiendo que la residencia se pierde también cuando se producen

---

<sup>94</sup> Vid.: SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, páginas 404 a 408.

los presupuestos que la ley prevé para tal pérdida, como sucede con la nacionalidad. Por ello CORTÉS DOMÍNGUEZ vino a entender que la cualidad de residente es una cualidad personal, señalando que lo único que sucedería aquí es que para fijar la residencia se toma en consideración el territorio donde se reside. El criterio de territorialidad para CORTÉS DOMÍNGUEZ, a la vista del Sistema tributario español, se limitaba a servir de nudo de unión entre las relaciones que se desarrollan en el territorio del Estado y el Ordenamiento tributario. La ley tributaria se extiende hasta las relaciones sociales que, desarrolladas en el territorio del Estado, han sido tipificadas por el Ordenamiento tributario y, así, convertidas en relaciones jurídicas. También señaló que, de esta manera, las relaciones sociales que se desarrollan fuera del territorio del Estado no estarían sujetas al Ordenamiento tributario de éste si no son realizadas por un residente en el mismo. Con base en ello, este autor concluyó que el principio de residencia vino a jugar aquí el mismo papel que podría haber jugado el de nacionalidad, destacando que en el Sistema tributario español tales principios debían separarse y distinguirse sin que uno asumiese al otro<sup>95</sup>.

En la actualidad, la distinción entre ambos criterios, el de territorialidad y el de residencia, es clara y no ofrece discusión para la mayoría de la doctrina, de manera que – como admite BAENA AGUILAR – las obligaciones tributarias españolas pueden nacer en virtud de ambos criterios técnicos de imposición, ambos basados en una vinculación con el territorio:

*“1) El de residencia: la relación entre el hecho gravado y el sujeto activo de la imposición no es la localización del aspecto objetivo del hecho imponible en el territorio del ente público, sino la localización de su elemento subjetivo; no importa el aspecto espacial del elemento objetivo, sino el elemento subjetivo, que se configura, entre otras circunstancias por el hecho de la residencia.*

*2) El de territorialidad: puesto que el elemento subjetivo del hecho imponible no se localiza en España, sólo nace la obligación si el sujeto realiza en territorio español*

---

<sup>95</sup> Vid.: CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Tecnos, Madrid, 1970, páginas. 118 a 119.

*el elemento objetivo del hecho imponible (la vinculación entre el territorio y el hecho no se produce por el lado subjetivo del presupuesto, sino por el objetivo).”*

Por todo ello, tanto el artículo 21 de la LGT de 1963, como el artículo 11 de la LGT de 2003 pueden considerarse básicamente correctos, en su definición de la extensión de las normas fiscales, al utilizar ambos los dos criterios jurisprudenciales clásicos en el Derecho tributario internacional: el de residencia y el de territorialidad.<sup>96</sup>

#### 1.4.2.- Normas tributarias británicas

Aunque Reino Unido había destacado por gravar, en la medida de lo posible, únicamente los rendimientos y ganancias generados en su territorio, desde los ochenta se produjo un cambio muy importante en la legislación del Parlamento, debida, fundamentalmente, a dos factores: *en primer lugar*, a la promulgación de la *Finance Act 1984*, que acabó con esta tendencia al introducir en la *Income and Corporation Taxes Act* una previsión que gravaba los beneficios generados por las sociedades residentes fuera de Reino Unido, controladas por personas residentes en Reino Unido y sujetas a un nivel menor de tributación que en Reino Unido, conocido como reglas CFC<sup>97</sup> (*Controlled Foreign Companies* o reglas referentes a las empresas extranjeras controladas) (en la actualidad, este conjunto de reglas se encuentran en el capítulo 4, de la parte 17 de la *Income and Corporation Taxes Act 1988*); y, *en segundo término*, a la sucesión de Sentencias judiciales, como las conocidas *Clark contra Constructors Inc*<sup>98</sup> y, la más reciente, *Agassi contra Robinson (Inspector de Tributos de la HMRC)*<sup>99</sup>, que han sentado el precedente de la necesidad de no excluir a los no residentes del pago de tributos por las ganancias generadas con la venta de inmuebles radicados en Reino Unido o los rendimientos procedentes de Reino Unido.

---

<sup>96</sup> Vid.: BAENA AGUILAR, A: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, páginas 90 a 92.

<sup>97</sup> Se puede consultar esta normativa junto con sus reformas más recientes en la página web: [http://www.hm-treasury.gov.uk/controlled\\_foreign\\_companies.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/controlled_foreign_companies.htm)

<sup>98</sup> Sentencia del *The Supreme Court* de Reino Unido de 1983.

<sup>99</sup> Sentencia de la Cámara de los Lores de 2006.

Como hemos analizado, la *Bill of Rights* (Carta de Derechos) de 1688, la *Parliament Act 1911* y la *Magna Carta de 1215* establecen claramente la reserva de ley emanada del Parlamento para la creación, modificación y eliminación de tributos. En su virtud, el Parlamento británico delimita el ámbito de aplicación espacial de cada de sus tributos dentro de las leyes reguladoras de los mismos, no existiendo una norma de carácter subsidiario, como la del artículo 11 de la LGT.

El criterio de la residencia y el de territorialidad aparecen, por primera vez en la ITA 1799, la ley reguladora del primer impuesto sobre la renta británico considerado “de la era moderna”. En la actualidad, las vigentes ITA 2007, relativa a rendimientos, y TCGA 1992, relativa a ganancias patrimoniales exigen, estos impuestos, de carácter personal, conforme al criterio de residencia, distinguiendo entre no residentes, residentes y residentes con carácter ordinario, añadiendo, el concepto de domicilio en relación con los rendimientos y ganancias generados en el exterior.<sup>100</sup>

---

<sup>100</sup> Ver en este sentido el artículo 1 de la parte 1 de la TCGA y las secciones 811 a 814 del capítulo 1 de la parte 14 de la ITA.

## **2.- LA RESIDENCIA COMO CRITERIO DE SUJECCIÓN AL IRPF Y AL “INCOME TAX” Y “CAPITAL GAINS TAX”; ESTUDIO COMPARADO: ESPAÑA Y REINO UNIDO**

La residencia representa un criterio de conexión que nos sirve para determinar si un sujeto debe tributar por sus rentas mundiales o bien sólo por lo obtenido en el territorio. Por lo tanto, la residencia delimitaría el Estado donde se encuentra, en general, la principal base de obligaciones fiscales del sujeto pasivo. Y será la normativa la que fijará cuales son los criterios que permitan considerar a una persona residente a efectos fiscales en un determinado Estado.

Dicho lo cual, podemos extraer las siguientes características del concepto de residencia: *en primer lugar*, la residencia es uno de los criterios de conexión –el más extendido en la actualidad- que responden al criterio personal de aplicación de las normas tributarias en el espacio. En su virtud, la ley despliega efectos que van más allá de la somera territorialidad, siendo el vínculo entre las actuaciones exteriores del residente y el Estado una condición personal del residente que le acompaña allá donde vaya, sin perjuicio de que pueda cambiar, incluso con facilidad, al ser la residencia un criterio eminentemente fáctico; *en segundo término*, determina y completa, como se expondrá a continuación, el ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios; *en tercer lugar*, como analizaremos, es el criterio acogido por los territorios forales para determinar la sujeción a sus regímenes de Concierto o Convenio Económico, además de configurarse como el punto de conexión del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, determinando tanto la atribución del rendimiento cedido a las Comunidades Autónomas, como la normativa autonómica que resulta aplicable; *y, por último*, la residencia determinará si un contribuyente debe tributar por sus rentas mundiales o bien sólo por lo obtenido en un determinado Estado.

## 2.1.- La residencia fiscal en la legislación doméstica española

### 2.1.1.- Introducción

En el ordenamiento jurídico español, como ya conocemos, existen dos clases de contribuyentes por renta personal: el residente y el no residente<sup>101</sup>.

La normativa del ordenamiento jurídico español, en referencia a las personas físicas residentes, en cuanto contribuyentes del IRPF, viene conformada fundamentalmente por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF –texto que sustituyó al Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo- junto con el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Este Reglamento, tal y como constatan CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ<sup>102</sup>, no realiza un desarrollo sistemático de la Ley, sino simplemente realiza una especificación más detallada de determinados preceptos y materias del texto legal y de las normas procedimentales. Esta Ley se modifica anualmente a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado aunque únicamente en una serie de materias previstas en la Ley<sup>103</sup>.

Hay que advertir en este momento que este impuesto, en el caso de España, no es de titularidad exclusiva del Estado –aunque sí lo fue en su inicio- sino que es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. Esta cesión se encuentra

---

<sup>101</sup> En el caso de los no residentes, el artículo 5 del texto refundido de la Ley del IRNR enumera tres tipos de contribuyentes a efecto del IRNR: el primero, las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas; el segundo, las personas físicas de nacionalidad extranjera que sean residentes en España por su condición de miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes y funcionarios en activo que ejerzan en España su cargo o empleo público; y el tercero, las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español a través de un establecimiento permanente.

<sup>102</sup> CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J.: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de no residentes*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, página 29.

<sup>103</sup> En concreto, las materias que se pueden modificar son las previstas en la disposición final primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

regulada en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Analizaremos más adelante la determinación de la residencia habitual en la Comunidad Autónoma correspondiente<sup>104</sup> y la importancia de este.

Además de la especialidad de este impuesto, en cuanto a su titularidad compartida, también debemos destacar el proceso de implantación del mismo en España. Este proceso encuentra su antecesor de mayor similitud en la “Contribución General sobre la Renta” creada en 1932. Desde esa fecha, esta “Contribución” se solapó con diferentes formas de imposición de carácter real y otras fórmulas que nunca llegaron a constituir un verdadero impuesto sobre la renta, como el de los países de nuestro entorno. No fue hasta la aprobación de la Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas cuando se creó finalmente este impuesto con el carácter de impuesto personal sobre la renta y dotado de las mismas características que los de los países industrializados de nuestro entorno. Como destacan CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ<sup>105</sup>, la evolución posterior de este impuesto ha estado marcada por tres circunstancias: *la primera*, su progresivo asentamiento y consolidación; *la segunda*, por una mejor gestión por parte de la Administración de Hacienda (Agencia Tributaria); y, *finalmente*, por un proceso de continuas modificaciones de la normativa del Impuesto.

La normativa del ordenamiento jurídico español, en referencia a las personas físicas no residentes, es decir como contribuyentes del Impuesto sobre la renta de los no residentes, viene conformada fundamentalmente por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo; y por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

También son normas aplicables los Convenios, Tratados internacionales y el Derecho de la Unión. En el ordenamiento jurídico español, el procedimiento para la aplicación interna de un estas normas exige la previa aprobación por el Parlamento para

---

<sup>104</sup> El artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contiene los criterios que determinan la residencia habitual del contribuyente en el territorio de una Comunidad Autónoma.

<sup>105</sup> Vid. CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J.: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de no residentes*, op. cit., pág. 24.



la recepción del Convenio como norma interna<sup>106</sup>. Tras esa aprobación, pasarán a formar parte del ordenamiento jurídico, de acuerdo con el artículo 96 de la Constitución Española<sup>107</sup>. Los Convenios de carácter bilateral para evitar la doble imposición son los más importantes en referencia a la determinación de la residencia en caso de discrepancia entre dos países. En la actualidad, España tiene suscritos casi 100 Convenios de este carácter<sup>108</sup>. La gran mayoría de ellos siguen el modelo de la OCDE.

Además de las normas aplicables, son de gran valor –aunque únicamente informativo– los criterios que expone la Administración a través de las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

### 2.1.2.- El concepto de residencia en Derecho tributario español

Nuestro Código Civil, en su artículo 40, es el que –por primera vez– introduce el calificativo “habitual” en nuestro ordenamiento jurídico al determinar que el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual<sup>109</sup>. No obstante, tal y como afirman DE PABLO CONTRERAS, MARTÍNEZ DE AGUIRRE ALDAZ, PÉREZ

---

<sup>106</sup> Este sistema, que se conoce con el nombre de sistema de intervención parlamentaria, se encuentra regulado en el artículo 94.1 de la Constitución española. Este artículo establece que la prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o Convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, al implicar obligaciones financieras para la Hacienda Pública. Este sistema también se utiliza en Alemania e Italia.

<sup>107</sup> El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece forma textual lo siguiente: “Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”.

<sup>108</sup> El listado completo de los CDI suscritos por España puede encontrarse en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda ([www.meh.es/es-ES/Normativa](http://www.meh.es/es-ES/Normativa)).

<sup>109</sup> El artículo 40 Código Civil dispone que “Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil”.

ÁLVAREZ y PARRA LUCÁN <sup>110</sup>, aunque el derecho parte de un criterio realista para identificar el domicilio de la persona física –al definirlo como el lugar de su residencia habitual- el precepto admite supuestos en los que domicilio y residencia habitual no coinciden, lo que hace que nos encontremos ante un concepto oscuro y complejo que engloba una pluralidad de significados. Esta afirmación queda constatada al observar las referencias que hacen a la residencia los diferentes textos normativos de nuestro ordenamiento jurídico.

En el Derecho tributario español sólo existen dos clases de contribuyentes por renta personal: el residente y el no residente. El residente será la persona física que tenga su residencia habitual en territorio español. Por tanto la residencia habitual, en el Derecho tributario español, será la que determine si la persona es residente o no residente a efectos del IRPF. El Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 27 de diciembre de 1998 define la residencia habitual como “la permanencia de una persona de manera continuada, acostumbrada y usual en un lugar determinado, caracterizada esencialmente por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes, por su duración y frecuencia, con la permanencia en otras viviendas o residencias y por una vinculación con sus actividades o intereses personales, profesionales o económicos”.

La residencia habitual carece de definición en la vigente LGT, como tampoco lo hacía en la anterior LGT, aunque con una ligera matización: la vigente ley habla de residencia, sin más calificativos, mientras que la anterior hablaba de residencia efectiva. Este cambio no debe pasar inadvertido ya que existe una clara diferencia entre el concepto habitual y efectivo. Como apunta BAENA AGUILAR, mientras la efectividad puede ser instantánea, la habitualidad requiere permanencia en el tiempo; por lo que el legislador debió entender que, si dejaba a la ley reguladora de cada impuesto la definición de residencia, debía también evitar cualquier calificativo sobre la residencia en la LGT que pudiera contravenir lo establecido en la ley reguladora de cada impuesto.

---

<sup>110</sup> DE PABLO CONTRERAS, P., MARTÍNEZ DE AGUIRRE ALDAZ, C., PÉREZ ÁLVAREZ, M.A. y PARRA LUCÁN, M.A.: *Curso de Derecho Civil, I, Derecho Privado. Derecho de la Persona*, cit., página 369 y ss.

En efecto, en la actualidad, el concepto de residencia habitual viene delimitado en el artículo 9 de la Ley del IRPF y, de acuerdo con él, deberán darse cualquiera de las dos circunstancias siguientes para que una persona física sea considerada residente: *la primera*, que permanezca más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en territorio español; y *la segunda*, que tenga su centro de intereses económicos en España.

Además existe una *tercera*, que, salvo prueba en contrario, se considerará también residente en España a una persona física si su cónyuge y sus hijos menores cumplen cualquiera de las dos circunstancias anteriormente expuestas. Esta última consideración se denomina “núcleo de intereses personales”.

Junto con el concepto de residencia habitual en territorio español, la condición de Estado autonómico de España implica que la legislación también incluya el concepto de residencia autonómica. Los criterios de determinación de la residencia autonómica se establecen en el artículo 72 de la Ley del IRPF, siendo de gran importancia por dos razones, tal y como apuntan CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ<sup>111</sup>: *la primera*, porque de acuerdo con el modelo de financiación establecido por esa Comunidad Autónoma, una parte del impuesto recaudado va a ir a sus ingresos; y, *la segunda*, porque el ejercicio de la potestad normativa de las Comunidades Autónomas puede suponer la aplicación de deducciones y tarifas para sus residentes.

Analizaremos, en el epígrafe dedicado a la residencia autonómica, las diferentes reglas establecidas para la fijación de la residencia habitual en la Comunidad Autónoma correspondiente.

### 2.1.3.- Los criterios que determinan la residencia fiscal en España

Como hemos analizado, la residencia habitual en España se convierte en fundamental para determinar qué personas físicas estarán sujetas al IRPF y, en

---

<sup>111</sup> Vid. CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J.: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de no residentes*, op. cit., pág. 57.

consecuencia, tributarán por su renta mundial de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Esta determinación estuvo condicionada hasta la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF únicamente por una única circunstancia: la permanencia.

No fue hasta la aparición del *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio* de 1990, cuando se suscitó la posibilidad de ampliar las circunstancias a tener en cuenta para considerar residente a un contribuyente. En este informe se advertía de forma textual que “dadas las tendencias últimamente, con trascendencia pública, de trasladar ficticiamente la residencia la extranjero, se acometerá la modificación del concepto fiscal de residente para adaptarlo a las orientaciones de la OCDE. De esta forma al clásico criterio de los ciento ochenta y tres días se añadirán los de residencia familiar o centro de intereses, como determinantes de la sujeción por obligación personal”<sup>112</sup>. Esto llevó a la elaboración de un Proyecto de Ley del IRPF que contemplaba, como nos recuerda BAENA AGUILAR<sup>113</sup> tres criterios alternativos: la permanencia física, el centro de intereses económicos, y la residencia en España del cónyuge o de los hijos que dependieran del sujeto pasivo.

Finalmente, el último de los criterios quedó en una presunción “*iuris tantum*”, siendo la redacción definitiva del artículo 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, la siguiente:

“Artículo 12. Residencia habitual.

Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

---

<sup>112</sup> Vid.: *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, página 51.

<sup>113</sup> Vid.: BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 93.

Dos. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Tres. Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural.”

De esta forma, la regulación pasaba de descansar sobre un único criterio a pasar a descansar en tres criterios independientes: la permanencia, los intereses económicos y los intereses personales<sup>114</sup>. Y así ha permanecido, casi invariable, hasta su regulación actual en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el cual únicamente considera que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español – y es, por tanto residente- cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias:

En *primer lugar*, que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural; en *segundo término*, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta; o, *por último*, que, salvo prueba en contrario, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél (lo que denominan la doctrina y la jurisprudencia núcleo de intereses personales).

---

<sup>114</sup> Hay que mencionar en este punto que, aunque es cierto que hasta la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el único criterio de determinación de la residencia era la permanencia, no obstante, se consideraba que la unidad familiar en su conjunto era residente en territorio español siempre que en él residiera cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar. (artículo 6.tres).

La regulación actual, como hemos analizado, introduce varios cambios significativos respecto a la regulación de 1991, como son: el cómputo de las ausencias esporádicas, salvo acreditación de la residencia fiscal en otro país, la posible exigencia de prueba de la permanencia por parte del contribuyente, para acreditar la residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal; y la inclusión de “de forma directa o indirecta” en el criterio de los intereses económicos

Trataremos el alcance de estos cambios en el análisis de la normativa vigente, que realizamos a continuación.

### 2.1.3.1.- Permanencia: duración y ausencias

#### 2.1.3.1.1.- Introducción

El artículo 9 de la Ley del IRPF, en su primer apartado establece que “Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando... permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español”. Este criterio de los 183 días que, básicamente considera contribuyente por el IRPF a la persona física que obtenga rentas y resida más de medio año en España es un criterio seguido tradicionalmente por el legislador español desde el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Decreto 3358/1967 de 23 de diciembre con cuatro significativos cambios: *el primero*, de los *seis meses* por los *183 días* del actual texto legal, que introduce cierta exactitud y, a la vez, amplía el número de personas que podrán ser consideradas residentes al poder realizar el cómputo de la permanencia también a días alternos, tal y como apunta GARCÍA CARRETERO<sup>115</sup>; *el segundo*, la inversión de la carga de la prueba, con lo que, según BAENA AGUILAR<sup>116</sup>, si el contribuyente no pudiese probar su residencia durante 183 días en el año natural en otro país, sería considerado residente en España, aunque sólo hubiera permanecido efectivamente unos pocos días en territorio español; *el tercero*, la

---

<sup>115</sup> Vid.: GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., páginas 115 y 116.

<sup>116</sup> Vid.: BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 104

transición a través de los diferentes textos del calificativo al concepto de ausencia que ha pasado de ser temporal a esporádica. En referencia a este último cambio, una parte la doctrina no ve ningún cambio sustancial, mientras otra parte considerara que en la actualidad sólo se computan las ausencias que estén limitadas en el tiempo y no se puedan considerar como frecuentes, lo que en opinión de MEDINA CEPERO<sup>117</sup> puede suponer una fuente de conflicto con otros Estados con los que España no tenga firmado CDI, que difícilmente aceptaran este criterio. No obstante, continúa apuntando MEDINA CEPERO, que la admisión de prueba en contrario, suavizará este extremo; y *el cuarto* cambio significativo, la acreditación de la residencia fiscal en otro país, dado que la Ley 18/1991 de 6 de junio únicamente establecía que la residencia en otro Estado debía demostrarse, con lo que para MEDINA CEPERO nuestro legislador rechaza cualquier medio de prueba que no sea una acreditación, que sólo podrán realizar las autoridades fiscales del Estado que corresponda.

#### 2.1.3.1.2.- Los 183 días

Como hemos analizado, la Ley del IRPF considera que una persona física, sin tener en cuenta su nacionalidad<sup>118</sup>, es residente, a efectos fiscales, en el territorio español cuando permanece en el mismo durante más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, teniéndose en cuenta para su contabilización los días que el contribuyente esté ausente de España, excepto si puede acreditar su residencia fiscal en otro país.

Adicionalmente, desde el 1 de enero de 2000, para la contabilización de este período no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

---

<sup>117</sup> Vid.: MEDINA CEPERO, J. R.: “Los criterios para fijar la residencia fiscal en la legislación interna española y en los Convenios de doble imposición”, *Quincena Fiscal*, número 10, 2002, página 46.

<sup>118</sup> Como hemos analizado anteriormente en referencia la definición del concepto de residencia en la OCDE, el criterio delimitador atiende a la residencia y deja de lado los criterios de ciudadanía o nacionalidad.

Para comenzar, aclararemos que el cómputo del plazo de permanencia deberemos realizarlo siempre en referencia al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año<sup>119</sup>. Este tema ha sido profundamente analizado por la doctrina científica, además de haber dado lugar a diferentes consultas de la Dirección General de Tributos que se han resuelto también en este mismo sentido. Cabe destacar la consulta de 25 de febrero de 2002, que confirma que el criterio de presencia durante, al menos, 183 días en el territorio español se establece durante el año natural y que éste se determina por años naturales completos, no por fracciones de año<sup>120</sup>.

Una vez aclarada esta cuestión habrá que ver de qué forma se comienzan a contabilizar los días de residencia; aquí la dificultad residirá principalmente en el caso de la persona que aún no ha adquirido la residencia en España, ya que en el caso contrario no tendrá ninguna dificultad. La aclaración a este particular viene, como en muchas otras ocasiones, de la mano de la Dirección General de Tributos<sup>121</sup> la cual sigue el criterio determinado por la mera estancia o permanencia física, donde la residencia en nuestro país iniciaría su cómputo de los 183 días desde el primer día de estancia de la persona física en territorio español. A esta conclusión llega también un gran sector de la doctrina aunque matizando que la misma deberá estar caracterizada por una *vocación de permanencia*. Sobre este particular GARCÍA CARRETERO<sup>122</sup> estima que “... un indicio de esta vocación de permanencia sería la existencia de una vinculación personal o profesional con nuestro territorio” y propone, como BAENA AGUILAR<sup>123</sup>, considerar imprescindible atender a la *finalidad de la estancia*, lo que nos parece más que acertado.

---

<sup>119</sup> En el caso de España el año común o civil coincide con el fiscal pero, como hemos analizado en el epígrafe dedicado a las Fuentes normativas del ordenamiento jurídico británico, el ejercicio fiscal en Reino Unido comienza el 6 de abril y finaliza el siguiente 5 de abril.

<sup>120</sup> Esta consulta, la número 296-02 de 25 de febrero de 2002, establece de forma textual que “Hay que tener en cuenta que la residencia fiscal se determina por años naturales completos, no por fracciones de año.”

<sup>121</sup> Vid. para este caso las resoluciones de 9-7-1998 y 23-02-2000

<sup>122</sup> GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 126.

<sup>123</sup> BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 611.



En conclusión, el inicio del cómputo será el primer día de estancia en territorio español y extenderá hasta el día 31 de diciembre del año en curso para determinar si la persona física ha residido más de 183 días.

#### 2.1.3.1.3.- Acreditación

El criterio de la Dirección General de Tributos es, sin lugar a dudas, considerar que la residencia habitual de una persona física en otro Estado debe probarse o acreditarse<sup>124</sup> con la aportación de un certificado de residencia expedido por la autoridad competente correspondiente al país donde se dice residir<sup>125</sup>, en el que deberá constar tanto el período de permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo. Lo que, claramente, pretende aquí la Administración española es asegurarse de que esa persona física esté sometida en otro Estado a imposición por su renta mundial y que únicamente podrá comprobarse de forma inequívoca a través de este certificado. El problema de este certificado es que el mismo podrá solicitarse únicamente después de que el contribuyente en cuestión haya cumplido con la presentación de su declaración de la renta sobre las personas físicas en ese Estado. Esta presentación provocará, sin duda, una dilación inevitable en perjuicio del contribuyente.

Como hemos analizado, la Administración española descarta cualquier otro medio de prueba que no sea el “certificado de residencia” e incluso lo considera insuficiente –como analizaremos en el epígrafe dedicado a los “Requisitos de acreditación de la residencia” en los paraísos fiscales- en el caso de un residente en éstos que quiera probar su residencia allí. Obviamente, la doctrina se muestra unánime al criticar esta limitación por entender que al ser este certificado el único medio de prueba válido se vulnera el derecho del contribuyente de utilizar los medios de prueba

---

<sup>124</sup> Desde el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Decreto 3358/1967 de 23 de diciembre, se establece como único medio de prueba aceptado en el artículo 9.1.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la acreditación de la residencia fiscal para no ser considerado residente.

<sup>125</sup> Vid. a este respecto la Resolución de la Dirección General de Tributos núm. 66/2009 de 19 de enero.

que estime. Si bien es cierto, como expone FALCÓN Y TELLA<sup>126</sup>, que pueden limitarse las pruebas, éstas deben ser excepcionales y estar debidamente justificadas.

En conclusión, aunque esta solución viene justificada por entender la Administración española que documentos como las facturas de gas, luz, agua y otras similares no siempre obedecen a una residencia real, y hasta podría fundamentarse en la “seguridad jurídica”, parece que nos enfrentamos a una prueba clara de exceso de celo recaudatorio que dará lugar a considerar residentes a personas físicas que no lo son y que no servirá para determinar la realidad de la residencia del contribuyente.

#### 2.1.3.1.4.- Método de cálculo

En el caso de España, como comenta GARCÍA CARRETERO<sup>127</sup>, el inicio del cómputo del plazo de permanencia viene determinado por la mera estancia o presencia física de la persona en el país, computándose también las ausencias esporádicas salvo que quede acreditada la residencia fiscal en otro país, tal y como queda patente en las resoluciones de 9 de julio de 1998, 23 de febrero de 2000, 7 de julio de 1999 y 8 de octubre de 1999 (las dos primeras en referencia a la presencia y las dos últimas a las ausencias).

Nos parece interesante dejar constancia del método de cálculo que indica la OCDE su modelo. Los Comentarios al Modelo de Convenio señalan que el único método válido para calcular el período de 183 días es el *método de los días de presencia física*, cuya aplicación es sencilla ya que la persona o está presente o está ausente de un Estado. Según este método, deben incluirse en el cálculo la parte del viaje, el día de llegada, el día de regreso y todos los demás días pasados en el interior del Estado en que se ejerce la actividad tales como sábados, domingos y festivos, vacaciones, las interrupciones cortas, los días de baja y los permisos por enfermedad o muerte de un

---

<sup>126</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, página 30.

<sup>127</sup> Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 126

familiar. Sin embargo, no deberán incluirse en el cálculo los días que dure el tránsito entre dos puntos situados fuera del Estado donde se ejerce la actividad, las vacaciones disfrutadas fuera del estado en el que se ejerce el empleo y las interrupciones cortas en el empleo cuando han tenido lugar fuera de este Estado. A pesar de lo anterior, los Comentarios recomiendan una cierta flexibilidad en la aplicación de estas reglas y aunque las vacaciones pasadas dentro del Estado en que se ejerce la actividad se incluyan normalmente en el cálculo de los 183 días, si el trabajador prueba que éstas no están ligadas a la actividad ejercida, deberían excluirse del cálculo.

### 2.1.3.2.- Centro de intereses económicos

Señala MARTIN QUERALT<sup>128</sup>, que “determinar lo que constituye el núcleo principal, la base de las actividades económicas o de los intereses económicos de una determinada persona no constituye ciertamente una tarea fácil, puesto que la indeterminación del concepto es evidente, y delimitarlo con precisión va a ser una tarea difícil, en la que habrá que buscar el apoyo de conceptos ya acuñados en otros sectores del propio ordenamiento tributario y mercantil, añadiendo que a dicha indeterminación se suma la dificultad de que será la Administración tributaria la que deberá probar que radican en España los referidos intereses económicos”.

Advertida la dificultad en la determinación del concepto y en la delimitación, comenzaremos por analizar el contenido la letra b) del apartado 1º del artículo 9 de la Ley del IRPF de 2006, que establece que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando “... radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”. De su lectura, extraemos como conclusión principal que este criterio, sin lugar a dudas, determinará por sí mismo la residencia fiscal por lo que la Administración podrá acudir únicamente a este criterio para concluir que una persona física es residente habitual en España. Junto con ello, apuntamos tres consecuencias:

---

<sup>128</sup> Vid. MARTIN QUERALT, J. y otros: *Curso de Derecho tributario, Parte especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, AA. VV., Marcial Pons. Madrid, 1998, página 69

En *primer lugar*, que el legislador deja sin solución dos aspectos claves: la identificación de los elementos que establecen ese *núcleo principal, base de actividades o intereses económicos*, y el término respecto del cual establecer la comparación de los intereses y actividades económicas desarrolladas en España; en *segundo lugar*, que deberá ser la Administración la que deberá probar que el núcleo principal del contribuyente radica en España y no el contribuyente; y, *por último*, que la normativa tiene en cuenta el posible uso fraudulento de sociedades interpuestas al hablar de radicación en España “de forma directa o indirecta”

Respecto a *la primera*, un sector de la doctrina liderado por autores como CARMONA FERNÁNDEZ<sup>129</sup>, identifica y concreta los elementos afirmando que se entenderá que el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos residen en España si la principal fuente de riqueza de la persona física proviene de un núcleo o base situada en España. Junto con lo anterior, matiza que si la mayor parte del patrimonio de la persona física está radicado en España, se entenderá que es residente en España.

No obstante, tanto la Administración como la jurisprudencia no han concretado de una forma clara los que debemos entender por *centro de intereses económicos*. Sirva como ejemplo del criterio de la Administración, tanto la resolución de 7 de julio de 1999 como la de 8 de octubre del mismo año del TEAC para constatar que en la primera, considera el centro de intereses económicos el lugar donde la persona realice la mayor parte de sus negocios, mientras que en la segunda, se ha tenido en cuenta la mayor vinculación económica del sujeto con España. De igual manera, la Audiencia Nacional es su Sentencia del 15 de febrero de 2001 establece que el centro de intereses económicos del sujeto se encuentra en el lugar en el que tiene sus relaciones económicas más estrechas, mientras que en la de fecha 27 de junio de 2002, lo establece en el lugar donde se realiza la gestión de las explotaciones económicas de su cónyuge a través de cuentas bancarias de titularidad compartida, constanding que en mayor parte las financia; y la existencia de una serie de inmuebles (masía, vivienda, garajes, etc.) usadas por el

---

<sup>129</sup> Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, *Carta Tributaria*; número 231, Información y Documentación Tributaria, Madrid, 1995, página 9 y siguientes.

propio sujeto; así como de muebles (vehículos) y otros derechos y cuentas bancarias. Esta Sentencia coincide con la opinión de otro sector de la doctrina, entre el que se encuentran autores como FALCÓN Y TELLA<sup>130</sup>, que entiende que el centro de intereses económicos será el lugar donde se ejerce una actividad profesional o empresarial o el lugar desde donde se gestiona el patrimonio.

En cuanto al término respecto del cual establecer la comparación de los intereses y actividades económicas desarrolladas en España, GARCÍA CARRETERO<sup>131</sup> indica que caben dos posibilidades al respecto: una *primera* opción consistiría en realizar la comparación con relación a los intereses que tenga en todos los demás países globalmente considerados; y la *segunda* de las opciones pasaría por comparar los intereses económicos existentes en España con los que se encuentren en cada uno de los demás países.

Tanto GARCÍA CARRETERO como CARMONA FERNÁNDEZ<sup>132</sup> -como en general la doctrina-, coinciden con nosotros en que sólo la segunda opción puede ser viable, afirmando éste último que basta con que el volumen económico español supere al de cualquier otro país, para que España sea el núcleo principal de esas actividades o intereses. También la Administración en sus resoluciones, en concreto las del TEAC de 7-06-1999, 7-07-1999 y 8-10-1999, está de acuerdo con que la segunda opción es la elegida al afirmar textualmente que: “...parece posible afirmar que, para fijar la residencia en territorio español con base en este criterio, deben ponderarse los recursos económicos del contribuyente derivados de las fuentes de renta en España con las de cada país de conflicto (es decir, que en España tenga más renta que en ningún otro país)”.

Por lo que respecta a *la segunda*, es decir a la prueba para concluir que una persona tiene su núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos en

---

<sup>130</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”, *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, pág. 120.

<sup>131</sup> Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 151 y siguientes.

<sup>132</sup> Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, op. cit., página 8.

España, la normativa no deja ningún lugar a dudas: deberá ser la Administración la que –mediante los datos de que disponga- la que lo demuestre. Como ya hemos analizado que apuntaba MARTIN QUERALT, el problema al que, sin duda, se enfrentará la Administración tributaria española será al necesario conocimiento de todos los datos sobre las actividades e intereses del sujeto fuera de España. Este problema sólo podrá tener dos vías de solución, bien a través de la colaboración con las Administraciones de otros Estados, o bien, mediante la colaboración del contribuyente.

Para la primera vía de solución, serán de vital importancia los mecanismos de intercambio de información en forma de Convenios, Protocolos u otros instrumentos similares. Obviamente, en el seno de la Unión Europea, el intercambio de información entre los diferentes Estados será de menor complejidad al contar con la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. La Directiva 2011/16/UE, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 11 de marzo de 2011, fue incorporada al ordenamiento interno español a través del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre (BOE 24 de noviembre de 2012). Esta Directiva establece nuevas normas y procedimientos para la cooperación entre los países de la Unión Europea con vistas al intercambio de información, que es relevante para la administración y la ejecución de las leyes nacionales en el ámbito de la fiscalidad e impone a los Estados miembros la obligación de comunicar a la Comisión el nombre de su autoridad competente designada a los efectos de ésta y mantener informada a la Comisión sobre cualquier cambio al respecto<sup>133</sup>. Se aplicará a todos los impuestos salvo al IVA y aranceles, o impuestos especiales contemplados en otras normativas de la UE relativas a la cooperación administrativa entre los países de la UE; las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al país de la UE; las tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades

---

<sup>133</sup> Esta obligación, contenida en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva, también establece que la Comisión pondrá la información a disposición de los demás Estados miembros y publicará una lista de las autoridades de los Estados miembros en el Diario Oficial de la Unión Europea. La Comisión publicó una lista de las autoridades competentes de países de la UE en el Diario Oficial de Unión Europea el 17 de junio de 2011. La autoridad designada por España es la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por Reino Unido es *Her Majesty's Revenue and Customs*.

públicas; y los derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.

Fuera del entorno de la Unión Europea, España también mantiene una labor de ampliación y modificación de los acuerdos de intercambio de información con el fin de acceder a la mayor información posible acerca del contribuyente. Sirva como ejemplo el protocolo firmado con Suiza en 2011 que modifica el suscrito en 2006 y que introdujo por primera vez una cláusula de intercambio de información tributaria entre ambos países. Como constata DOMINGUEZ<sup>134</sup>, la novedad más destacada de esta modificación es la ampliación de los mecanismos de intercambio de información con la finalidad de facilitar a las autoridades fiscales españolas el acceso a información sobre los fondos detentados en Suiza por ciudadanos españoles”. En este sentido, ambos Estados han acordado intercambiar información que pueda tener trascendencia tributaria o sea precisa para el control del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes españoles con independencia de que el eventual incumplimiento de dichas obligaciones pueda tener o no la consideración de delito bajo la legislación española o suiza. Con este nuevo marco institucional, las autoridades españolas tendrán acceso a información bancaria y contable acerca de los activos que sus ciudadanos mantengan en Suiza, así como la capacidad para identificar a los beneficiarios efectivos de cualquier tipo de transacción que los mismos puedan llevar a cabo en dicho país, mediante la remisión a las autoridades suizas de un requerimiento de información que contenga: a) la identidad de la persona objeto de inspección o investigación; b) las fechas respecto de las que se solicite la información; c) la información solicitada y la forma en que se desea recibir; d) la finalidad fiscal para la que se solicita la información; y e) en la medida en que se conozca, el nombre y el domicilio de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada.

La colaboración del contribuyente, como podremos intuir, casi siempre será contestada con una negativa a suministrar cualquier información referente a bienes y rentas extranjeros. Esta negativa se basa claramente, como afirma CARMONA

---

<sup>134</sup> Vid. DOMINGUEZ, B.: “Suiza y España refuerzan los mecanismos de información tributaria”, *Expansión.com*, 24-08-11, <http://www.expansion.com/2011/08/24/juridico/1314197397.html>.

FERNÁNDEZ<sup>135</sup>, en “el nada infundado miedo de que, si se exhiben los bienes y rentas extranjeros (...) las bases imponibles puedan crecer desmesuradamente, si la inspección considera finalmente al contribuyente residente fiscal en España, aunque sea en virtud de otro criterio distinto del relativo a sus intereses económicos”.

Finalmente, respecto de *la tercera* consecuencia extraída, es decir la sospecha que hace que el legislador tenga en cuenta el posible uso fraudulento de sociedades interpuestas al hablar de radicación en España “de forma directa o indirecta”, la misma queda patente en la resolución de 9 de febrero de 2001 del TEAC<sup>136</sup>, donde la Agencia Tributaria aporta como prueba –entre otras-, para fundamentar que el centro de intereses económicos del contribuyente se encuentra en España, la propiedad indirecta, a través de sociedades, de distintos inmuebles en España por parte del contribuyente.

#### 2.1.3.3.- Intereses personales

Hemos decidido denominar a este epígrafe como “Intereses personales” siguiendo la doctrina científica mayoritaria, aunque hemos estudiado autores que también utilizan términos como *centro de intereses vitales*, que es el que también utiliza la OCDE<sup>137</sup>, *presunción familiar* o *intereses familiares*, por entender que define de forma más precisa el criterio seguido tanto desde el punto de vista de la legislación como de la doctrina científica y la jurisprudencia de ambos ordenamientos jurídicos.

Como hemos analizado anteriormente, en el caso de España el artículo 9 de la Ley del IRPF considera, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando su cónyuge y sus hijos menores permanezcan más de 183 días en España o radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos en España. Así, a diferencia de los

---

<sup>135</sup> Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, *op. cit.*, página 9.

<sup>136</sup> Esta resolución del TEAC fue confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 3 de julio de 2003 y posteriormente por el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de noviembre de 2009.

<sup>137</sup> El artículo 4.2.a) del modelo de la OCDE establece: “...se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).”



criterios anteriores, este criterio está configurado como una presunción *iuris tantum* que pruebe la existencia de una relación entre el hecho conocido de la residencia en España del cónyuge e hijos menores con el hecho desconocido de la residencia en España del contribuyente<sup>138</sup>. La inclusión de esta presunción no ha estado exenta de polémica e incluso un sector de doctrina científica, en el donde podemos destacar a FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, considera inútil la inclusión de esta presunción en la legislación, de haberse previsto otros criterios complementarios. Esta autor afirma que “si la legislación española hubiese previsto criterios complementarios como los de la vivienda permanente y el de las relaciones familiares y sociales no habría hecho falta la inclusión de esta anómala presunción, que además tropieza con la vocación marcadamente individualista del impuesto”<sup>139</sup>.

Esta presunción no siempre ha admitido prueba en contrario, ya que hasta la nueva redacción del artículo 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que permite al contribuyente destruir la prueba, la presunción se entendía *iuris et de iure*, no admitiendo prueba en contrario, al considerar que la unidad familiar era residente en territorio español siempre que en él residiera cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar<sup>140</sup>.

---

<sup>138</sup> Este tipo de presunción, denominada relativa, encuentra numerosas definiciones en la doctrina, sirvan como ejemplo la de ARMIENTA CALDERÓN (ARMIENTA CALDERÓN, G. M.: *Presunciones y Ficciones en el Derecho tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, Méjico, 1998, página 3), para quien “las presunciones son una manera de prueba, que la autoridad tiene para facilitar su actividad, dar certeza a los actos y tratar de evitar la evasión fiscal”; y la de PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA (PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 61, página 66 y siguiente) quienes las consideran “como operaciones lógicas tendentes a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de otro conocido, que según las experiencia le sigue o le precede”. Es, también, de gran interés en este tema la consulta de ESEVERRI MARTINEZ, E.: *Presunciones legales y Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1995.

<sup>139</sup> FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.J.: “La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF”, *Estudios Financieros*, núm. 110, 1992, página 7.

<sup>140</sup> El artículo 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (vigente hasta el 1 de enero de 1999), establece textualmente: “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.” Mientras que la redacción anterior –la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las

A la hora de delimitar el contenido del criterio de los intereses familiares, al residir éste en la presunción de que tanto el cónyuge no separado legalmente como los hijos menores que dependan del contribuyente cumplan con cualquiera de los criterios anteriores, nos remitimos a lo expuesto en los epígrafes anteriores. No obstante, si bien, la condición de cónyuge no separado legalmente o la de la minoría de edad de los hijos no admiten dudas interpretativas, sí que puede suscitarnos alguna duda la pregunta de qué entiende el legislador cuando se refiere a los hijos menores de edad con la locución “...que dependan del aquél”. Sobre esta cuestión la doctrina científica se encuentra dividida en dos posturas claras. Los que entienden esta dependencia en sentido civil y los que la entienden en sentido económico.

Los autores que relacionan la dependencia civil con la patria potestad, entre los que cabe destacar a FERNÁNDEZ JUNQUERA, defienden su postura con argumentos como que describen a los hijos menores sometidos a patria potestad como “... los que desde una perspectiva, puramente legal, dependen de los padres”<sup>141</sup>.

Son, sin embargo, mayoría los que entienden esta dependencia en sentido económico, como MARTÍNEZ CHAMORRO quien defiende claramente que “...la dependencia de los hijos menores respecto al presunto contribuyente ha de serlo en términos económicos y no legales de convivencia”<sup>142</sup>,

Parece que esta controversia doctrinal queda aclarada con lo apuntado por GARCÍA CARRETERO, quien se decanta por la primera de las posturas, al indicar – tras un estudio en profundidad de la cuestión- que el legislador, con relación a la circunstancia concerniente a los hijos, permite presumir la residencia en nuestro país de

---

Personas Físicas- en su artículo 6.3 decía textualmente: “Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar”. Puede apreciarse claramente este cambio, sin entrar a comentar el cambio de “unidad familiar” por “sujeto pasivo” resuelto por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 20 de febrero de 1989.

<sup>141</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 143, 1996, pág. 88.

<sup>142</sup> MARTÍNEZ CHAMORRO, M.: “La residencia habitual en el Nuevo IRPF”, *Su Dinero*, núm. 165, 1999, página 1

una persona cuyos hijos menores de edad y sometidos a su tutela o patria potestad residan en España, dado que la finalidad de la presunción es revelar la presencia física de una persona concreta en nuestro territorio, presencia que, es imprescindible para la determinación de la residencia. No obstante, GARCÍA CARRETERO admite que existen otros supuestos que también deberían entenderse abarcados por esta presunción. Se refiere a aquellos casos de hijos solteros que, aun siendo mayores de edad, continúan sometidos a patria potestad o tutela como consecuencia de su incapacidad, y a aquellos otros en que los hijos solteros y mayores de edad conviven con sus padres<sup>143</sup>.

Superada esta primera dificultad, nos queda por describir tanto las circunstancias que deben concurrir para la aplicación de la presunción, como el modo a través del cual podrá desvirtuarse la aplicación de la presunción.

En relación con las circunstancias que deben concurrir para que se aplique esta presunción al contribuyente, nos encontramos con el siguiente tenor literal del artículo 9 de la LIRPF: “cuando (...) resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”. De la lectura de este artículo, extraemos tres consecuencias: *en primer lugar*, que el sujeto pasivo puede demostrar que no es residente en territorio español a pesar de que en dicho territorio tengan su residencia habitual su cónyuge e hijos menores que convivan con él; *en segundo término*, que la condición exige la residencia en España del cónyuge «y» de los hijos menores a la vez, pues no basta con la de uno de ellos; y, *por último*, que la presunción es independiente de la forma de tributación elegida, conjunta o separada, a pesar de que lo lógico hubiera sido que sólo tuviera efectos cuando se tratara de tributación conjunta de la unidad familiar, como afirma parte de la doctrina científica, entre los que se encuentra CARMONA FERNÁNDEZ<sup>144</sup>.

Al respecto de la necesidad de la residencia en España del cónyuge «y» de los hijos menores a la vez, no bastando con la de uno de ellos, la doctrina científica y la Administración se han preguntado sobre el supuesto concreto de aquellos casos en los

---

<sup>143</sup> Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., página 168.

<sup>144</sup> Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, op. cit., página 10.

que no existan algunos de esos miembros de la unidad familiar. Mientras la Administración<sup>145</sup> y un sector de la doctrina científica, entre los que se encuentra FERNÁNDEZ JUNQUERA, soltero, viudo, divorciado o separado, aunque todos sus hijos residieran habitualmente en España, ni tampoco en el caso de matrimonios sin hijos, otro sector de la doctrina científica, entre los que se encuentra DOMÍNGUEZ PUNTAS, entienden que la conjunción «y» indica que todos deben residir en España, caso de que existan, pero no que necesariamente tengan que existir cónyuge e hijos menores para que la presunción se aplique, bastando unos u otros, en caso de que no existan todos simultáneamente. Para este sector de la doctrina, la otra solución significaría que la presunción no se aplicaría a los casados sin hijos, ni a los contribuyentes solteros, viudos o divorciados, lo que sería absurdo, ya que en todos los casos mencionados existe familia, aunque falten los hijos (en el primer caso) o el cónyuge (en los demás).

Conviene en este punto advertir que las unidades familiares que tributan conjuntamente no tienen residencia o, lo que es lo mismo, siempre son residentes. Efectivamente, dado que la tributación conjunta de la unidad familiar precisa como condición previa el que todos los miembros que la componen sean contribuyentes del impuesto, esto es, personas físicas residentes, no debe plantearse el problema de la residencia de la unidad familiar como conjunto, sino el de las personas individuales que la componen.

Al objeto de determinar el modo a través del cual podrá desvirtuarse la aplicación de la presunción, al igual que ocurría en el caso del criterio de la permanencia, debemos analizar cuáles son los medios en cuya virtud un sujeto puede destruir la presunción de residencia.

Para la Administración, de acuerdo con numerosas contestaciones a consultas emitidas, entre las que destacan las de 30 de noviembre de 1992 y la de 30 de junio de 1994, el único medio de prueba suficiente, a través del cual la residencia habitual de una persona física en otro Estado debe probarse o acreditarse, será la aportación de un certificado de residencia expedido por la autoridad competente correspondiente al país

---

<sup>145</sup> Vid. en este sentido la contestación consulta realizada por la DGT con fecha 4 de marzo de 1993.

donde se dice residir, en el que deberá constar tanto el período de permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo. No obstante, para la mayoría de la doctrina científica, entre los que destaca CALDERÓN CARRERO, la Administración debe aceptar que la presunción de residencia pueda desvirtuarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho que demuestre la residencia fiscal en otro Estado. Para autor, con el que estamos en total acuerdo, “la Administración fiscal española debía ser especialmente flexible a la hora de admitir pruebas que acreditaran que el contribuyente reside en otro país”; en este sentido, considera que “la quiebra de esta presunción no puede supeditarse únicamente a los casos donde se aportan certificados de residencia expedidos por las autoridades fiscales de otro Estado”<sup>146</sup>.

#### 2.1.3.4.- El cambio de residencia a un paraíso fiscal: “la cuarentena fiscal”

Nos referimos en este epígrafe a la comúnmente denominada como “cuarentena fiscal”, recogida en el artículo 8.2 de la LIRPF y que establece que si un nacional español traslada su residencia a un Estado considerado paraíso fiscal, seguirá siendo considerado como residente español durante el mismo período impositivo en el que tuvo lugar el cambio y durante los cuatro años siguientes, incluso aunque pruebe que efectivamente está residiendo en ese paraíso fiscal.

Para España, de acuerdo con la **Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de 2006**<sup>147</sup>, de medidas para la prevención del fraude

---

<sup>146</sup> AA.VV.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, página 85.

<sup>147</sup> Esta disposición adicional, dice textualmente:

Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos Convenios o acuerdos se apliquen.

fiscal, serán considerados paraísos fiscales los países o territorios que se determinen reglamentariamente, dejando de serlo aquellos que firmen con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos Convenios o acuerdos se apliquen; volviendo a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales Convenios o acuerdos dejen de aplicarse. No obstante, esta determinación reglamentaria

---

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales Convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

2. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicativo de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un CDI que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

3. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación:

Un CDI con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho Convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o

Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

5. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional.

aún no se ha producido por lo que para conocer los paraísos que son considerados por España como paraíso fiscal, deberemos acudir al artículo 1 del **Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991**. De acuerdo con este artículo los países son<sup>148</sup>:

- Principado de Andorra.
- Antillas neerlandesas.
- Aruba.
- Emirato del Estado de Bahrein.
- Sultanato de Brunei.
- República de Chipre.
- Emiratos Árabes Unidos.
- Gibraltar.
- Hong-kong.
- Anguila.
- Antigua y Barbuda.
- Las Bahamas.
- Barbados.
- Bermuda.
- Islas Caimanes.
- Islas Cook.
- República de Dominica.
- Granada.
- Fiji.
- Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal).
- Jamaica.
- República de Malta.

---

<sup>148</sup> Aunque incluidos en este artículo, Andorra, Antillas Holandesas, Aruba, Emiratos Árabes Unidos, Bahamas, Barbados, Bermudas, Islas Caimán, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, República de Panamá y República de San Marino han dejado de ser considerados paraíso fiscal para España al haber firmado con ellos un CDI o un acuerdo de intercambio de información.

- Islas Malvinas.
- Isla de Man.
- Islas Marianas.
- Mauricio.
- Montserrat.
- República de Nauru.
- Islas Salomon.
- San Vicente y las Granadinas.
- Santa Lucía.
- República de Trinidad y Tobago.
- Islas Turks y Caicos.
- República de Vanuatu.
- Islas Vírgenes Británicas.
- Islas Vírgenes de Estados Unidos de América.
- Reino hachemita de Jordania.
- República libanesa.
- República de Liberia.
- Principado de Liechtenstein.
- Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las sociedades a que se refiere el párrafo 1 del protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986.
- Macao.
- Principado de Mónaco.
- Sultanato de Omán.
- República de Panamá.
- República de San Marino.
- República de Seychelles.
- República de Singapur.

La Ley del IRPF, para evitar los efectos de los cambios de residencia por motivos puramente fiscales, establece, en su artículo 8.2, la siguiente norma anti-elusión:



“2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.”

La aplicación de esta regla, novedad de la antecesora de la actual ley, tiene una clara consecuencia: supone para un contribuyente seguir tributando durante cinco años (el ejercicio en el que haya cambiado su residencia y los cuatro siguientes) como si de un residente en España se tratara –es decir, por toda su renta mundial-, sin que se admita prueba en contrario, siempre y cuando en él concurren las siguientes circunstancias: que sea un persona física de nacionalidad española, que haya tenido su residencia fiscal en España y, que cambie su residencia a un territorio considerado paraíso fiscal por España.

Por lo tanto, esta norma lo que establece, en opinión de PUIG I VILAMIU<sup>149</sup>, es una presunción de que todo traslado a un paraíso fiscal es, sino con la finalidad de evadir, como mínimo con la finalidad de eludir –lo cual insiste el autor en que es legal– y, en cualquier caso por motivos fiscales. Para este autor, el error de esta norma – copiada de normas similares que existen en varios países escandinavos, Estados Unidos y Alemania- es olvidar la admisión de la prueba de que el traslado de residencia no se efectúa únicamente para eludir impuestos, sino por otras razones. Por lo cual, y dado que la ley habla de que "no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto", parece que esta regla de los cinco años no será aplicable si previamente se pierde la condición de residente trasladándose a otro país. De todas formas, no parece lógico que la solución aconsejable sea hacer un traslado ficticio a un Estado haciendo creer a las autoridades fiscales españolas que se reside en ese Estado durante el primer año para, una vez perdida la condición de residente en España, trasladarse "oficialmente" de ese Estado al territorio considerado paraíso fiscal.

Finalmente, debemos mencionar el caso de la situación, apuntada por MERINO ESPINOSA y NOCETE CORREA, creada entre España y Chipre. Dado que Chipre es un Estado miembro de la Unión Europea, nos encontramos, por un lado, con la

---

<sup>149</sup> Vid.: PUIG I VILAMIU: “Paraísos fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF”, op. cit. Página 2.

afirmación sobre cuya base debería eliminarse automáticamente de la lista española de paraísos fiscales a todo Estado miembro de la Unión Europea por su vinculación directa al acervo comunitario en materia de intercambio de información en la medida en que cumple con los estándares mínimos de transparencia e intercambio de información y, por otro, con la consideración a la luz de la que, al aplicarse las medidas españolas anti-paraíso a los Estados miembros de la Unión Europea (tal es el caso de Chipre), se vulneran las libertades comunitarias consagradas en el TFUE y en las Directivas que regulan esta materia a nivel europeo.

Este mismo problema, recuerdan los mismos autores, también se planteaba con Malta, si bien la reciente suscripción con España de un CDI en el que se incluye una cláusula de intercambio de información solventa el problema existente, hasta no hace mucho, con dicho Estado. Por el contrario, España sigue considerando paraíso fiscal a Chipre pese a ser un Estado miembro de la Unión desde el 1 de mayo de 2004, por lo que el Estado español actúa en este caso de forma discriminatoria aplicándole medidas anti-paraíso, al tiempo que se limitan las libertades fundamentales en cuanto, aun no existiendo Convenio o acuerdo de intercambio de información, resultan aplicables las disposiciones articuladas a tal fin en la Directiva 2011/16/UE. Esta postura de España, les lleva a afirmar que el problema relativo a Chipre sigue pendiente, por no mediar acuerdo o CDI con cláusula de intercambio de información y por no existir un reposicionamiento por parte de España, desoyendo las disposiciones de la Directiva 2011/16/UE a efectos de la exclusión de la lista española de paraísos fiscales. En esta Directiva se articulan medidas equivalentes a las previstas por los dos instrumentos mencionados que sí contempla, sin embargo, la legislación española para excluir a un determinado territorio de la mencionada lista. En su opinión, dada la situación descrita, España sigue vulnerando el Derecho europeo al restringir toda libertad de circulación en lo que a Chipre respecta como consecuencia de la aplicación a este Estado miembro de la Unión de las medidas anti-paraíso previstas en nuestra normativa tributaria interna.<sup>150</sup>

---

<sup>150</sup> Vid.: MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F. J.: “El intercambio de información tributaria: Entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”, *Crónica Tributaria*, número 139, 2011, páginas 139 a 163.

Verdaderamente, no parece que el legislador, en este caso, haya resuelto el tema con el suficiente rigor, por lo que, en nuestra opinión, debería plantearse una solución definitiva a esta problemática derivada del cambio de residencia a un paraíso fiscal.

#### 2.1.4.- Los contribuyentes opcionales

Se contemplan dos supuestos opcionales en el caso de la tributación de las personas físicas:

*El primero*, es el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF y con las condiciones expuestas en los artículos 113 a 120 del Reglamento del IRPF. Este régimen permite a este trabajador, en principio considerado como residente, que decida si se mantiene como residente u opta por convertirse en no residente. Este régimen, conocido en España como “Ley Beckham” sigue en su espíritu e intención, aunque con diferentes condiciones, a la regulación británica de los no domiciliados. La iniciativa surgió como una fórmula para atraer capital humano cualificado de otros países a través de incentivos fiscales pero al coincidir con la llegada de David Beckham al Real Madrid y tratarse de un trabajador extranjero, se rebautizó a con su nombre. La denominada “Ley Beckham” era en realidad el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y suponía la introducción de un nuevo régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. En concreto, permitía a los residentes fiscales en España tributar como no residentes al tipo general del 24% en lugar del 43% al que se aplican a los contribuyentes residentes con rentas superiores a los 120.000 euros (en la actualidad, del 52% para quienes ganan más de 175.000 euros, tras la revisión de las tablas de IRPF). En principio, bastaba con no haber residido en España durante los últimos diez años anteriores al desplazamiento al territorio español y que este se produjese como consecuencia de un contrato de trabajo. Además, la labor profesional debía desarrollarse en España, entendido esto como que las rentas por trabajos en el extranjero no excedan del 15% del total de contraprestaciones o del 30% si se trataba de rendimientos derivados de funciones en otra empresa fuera del territorio español. Quienes cumplieran estos requisitos podían

tributar al tipo general del 24%, lo que en teoría suponía una importante reducción de la carga impositiva cuanto más alta fuese la renta. Así, por ejemplo, un futbolista nacional que superaba los 600.000 euros de ingresos tributaba a un tipo del 43%, mientras que el extranjero podía hacerlo a un 24% durante los primeros seis años de residencia en nuestro país. Las diferencias a efectos fiscales eran más que interesantes. El problema es que muy pocos deportistas de élite superaban y superan ese periodo de estancia en un club de un mismo país, por lo que esta ley les permitía aumentar sus ingresos considerablemente y por ahí llegó también la modificación de la misma. Finalmente el Gobierno optó por modificar la “Ley Beckham”, mediante la nueva redacción dada al artículo 93 por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que establece que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no podrán superar la cuantía de 600.000 euros anuales. No obstante, la modificación no se aplicó con carácter retroactivo, por lo que quienes se estén beneficiando actualmente de la misma podrán seguir haciéndolo en las mismas condiciones y seguirán pagando sólo un 24% de sus ingresos en concepto de impuestos. Sin embargo, los nuevos deportistas, investigadores y trabajadores extranjeros en general tributan ya normalmente sin esta reducción.

El siguiente ejemplo, nos puede servir para ilustrar este régimen fiscal:

	<b>Régimen especial</b>	<b>Régimen ordinario</b>
NETO PACTADO	300.000 euros	300.000 euros
ELEVACIÓN AL ÍNTEGRO	24%*	43%
COSTE BRUTO EMPRESA	389.280 euros	484.470 euros
AHORRO	95.190 euros	-

\* Desde el 1/01/2010 sólo aplicable si no supera los 600.000 euros

De acuerdo con este ejemplo, el ahorro en un neto pactado de 300.000 euros supondría cerca de 100.000 euros en el IRPF.

*Y, el segundo*, dirigido a los no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, los cuales podrán acogerse, en todo caso, al régimen opcional del artículo 46 del Texto refundido de la Ley del IRNR y tributar en calidad de contribuyente del IRPF, siempre que los rendimientos del trabajo o de actividades económicas obtenidos en España, constituyan como mínimo el 75% de la totalidad de

su renta, con los requisitos y condiciones expuestos en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio<sup>151</sup>.

2.1.5.- El personal diplomático, los delegados en organismos internacionales y los funcionarios que ejercen en el extranjero cargos o empleos oficiales

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece dos supuestos en los que, pese a no ser residentes en España, se les considera contribuyentes –tanto a ellos como a su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad- a los efectos del IRPF. Es el caso, de acuerdo con el artículo 10 de la Ley del IRPF, de los miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión; los miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos; los titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero; y, los funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, este artículo no se aplica cuando, las personas a que se refiere el apartado 1 del artículo 10, no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél. Tampoco se aplica a

---

<sup>151</sup> Vid. a este respecto CERVERA, F., MAGRANER, F. y MARTÍN, J.: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de no residentes*, op. cit., páginas 56 y 57.

los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.

#### 2.1.6.- La residencia autonómica

Finalmente nos ocuparemos de, una especialidad en el ordenamiento jurídico español derivada del Estado de las autonomías, la residencia autonómica<sup>152</sup>. En este apartado debemos distinguir entre dos situaciones: la residencia en País Vasco y Navarra y la residencia en las restantes Comunidades Autónomas o de régimen común.

En el caso del País Vasco y de Navarra, los criterios de determinación de la residencia se encontrarán contenidos tanto en el Concierto o Convenio respectivo, como en la Normativa Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física

##### 2.1.6.1.- El concierto económico con el País Vasco

La normativa que regula la residencia en el País Vasco estará compuesta por el artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco<sup>153</sup> y las siguientes Normas

---

<sup>152</sup> Vid. a este respecto MEMENTOS FISCAL 2012, Ediciones Francis Lefebvre, 2012, página 13.

<sup>153</sup> El artículo 6 establece textualmente:

“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”

Forales<sup>154</sup>. En el caso de la provincia de Álava, del artículo 3 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A de 12 de febrero de 2007); en el caso de Vizcaya, del artículo 3 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB de 30 de diciembre de 2006); y en el caso de Guipúzcoa, del artículo 3 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG de 30 de diciembre de 2006).

Entre las características propias de la residencia en el País Vasco, a los efectos del IRPF, podemos destacar las siguientes:

*En primer lugar*, las personas físicas con residencia habitual en el territorio del País Vasco deberán tributar por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiese producido. En este caso, estas personas serán gravadas por la Diputación Foral competente por razón del territorio: Vizcaya, Álava o Guipúzcoa.

*En segundo término*, se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en un Territorio Histórico concreto de acuerdo con las siguientes reglas: *la primera*, cuando habiendo permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en un Territorio Histórico sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco; *la segunda*, cuando tenga en un Territorio Histórico su principal centro de intereses, se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en un Territorio Histórico más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas; y, *la tercera*, cuando sea un Territorio Histórico concreto el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible

---

<sup>154</sup> El primer Concierto Económico fue aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo y su validez se extendía hasta el 31 de diciembre de 2001. La Ley 12/2002, de 23 de mayo, aprobó, con carácter indefinido, el Concierto Económico vigente, estableciendo que cada cinco años se aprobará una ley de metodología del cupo del quinquenio.

determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

*En tercer lugar*, las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

*En cuarto lugar*, cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en un Territorio Histórico su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

Y, *por último*, cuando se produzcan cambios en la residencia habitual se atenderá a los siguientes criterios: el *primero*, que los contribuyentes residentes en un Territorio Foral que pasasen a tener su residencia habitual en otro territorio, foral o común, o que teniendo su residencia habitual en otro territorio, foral o común, pasasen a tener su residencia habitual en este Territorio Foral, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento; y el *segundo*, que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Además en este caso, los contribuyentes deberán presentar las declaraciones que correspondan ante la Administración tributaria de su residencia habitual, con inclusión de los intereses de demora.

No obstante, esta regulación establecida en las Normas Forales, de acuerdo con lo establecido por el artículo 5 de las tres Normas Forales vascas<sup>155</sup>, se entiende sin perjuicio de los Convenios de doble imposición suscritos por España, que tienen vigencia, salvo mención expresa en contrario, en todo el territorio español.

---

<sup>155</sup> Este artículo establece: " Lo previsto en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español."



### 2.1.6.2.- El régimen del Convenio con la Comunidad Foral de Navarra

La normativa que regula la residencia en la Comunidad Foral de Navarra estará compuesta por los artículos 8 y 9 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra<sup>156</sup> y los artículos 4 y 10 del Texto Refundido de la Ley foral del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio).

Al igual que en el caso del País Vasco, resumimos las características propias de la residencia en Comunidad Foral de Navarra, a los efectos del IRPF:

*En primer lugar*, el impuesto que se regula en esta Ley Foral será de aplicación a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra (artículo 4 del Texto Refundido de la Ley foral del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y artículo 9 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra).

*En segundo término*, las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas: *la primera*, cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días del período impositivo, en el IRPF; o del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.; *la segunda*, cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos,

---

<sup>156</sup> La Ley Orgánica 13/1982, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra reconoce la potestad de esta Comunidad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario dentro del sistema general, estableciéndose que las relaciones de orden tributario y financiero entre Navarra y el Estado vendrán reguladas por el sistema de Convenio. El vigente Convenio fue aprobado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario; y, *la tercera*, cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

*En tercer lugar*, también se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos; y, cuando, de acuerdo con la normativa del IRPF, se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

*En cuarto lugar*, cuando no todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio navarro y optasen por la tributación conjunta, el impuesto les será aplicable cuando resida en el citado territorio el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable (artículo 4 del Texto Refundido de la Ley foral del Impuesto sobre la renta de las personas físicas).

Y, *por último*, que a efectos de esta Ley Foral, los miembros de una pareja estable serán considerados como cónyuges (Disposición Adicional Segunda del Texto Refundido de la Ley foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

#### 2.1.6.3.- La residencia en las Comunidades Autónomas en régimen común o general

Una vez analizada la residencia autonómica en el País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, es también necesario fijar la residencia del contribuyente en las Comunidades Autónomas en régimen común o general. En la actualidad, es el artículo 72 de la LIRPF el que establece los criterios para determinar en qué Comunidad Autónoma, distinta de las anteriores, tiene establecida su residencia un contribuyente. Los criterios que se utilizan en este artículo difieren de los establecidos por la ley en el caso de la residencia en territorio español. Este hecho ha llevado a la doctrina científica

a cuestionarse el porqué de esta diferenciación, y, si no hubiese sido más conveniente utilizar criterios iguales, dado que se quiere definir la misma condición de la persona.

La principal razón de esta distinción que encuentra un sector de la doctrina científica, del que destacamos a ADAME MARTÍNEZ, parece fundamentarse en la insuficiencia que los criterios aplicados a la residencia en territorio español planteaban en el momento de determinar la residencia en un territorio de dimensiones más reducidas que el del Estado. Insuficiencia, que se ve evidenciada para ADAME MARTÍNEZ en los criterios de la permanencia y del centro de intereses económicos, quien los califica de parciales e incompletos para la determinación de la residencia en una Comunidad Autónoma concreta, ya que mientras el primero genera grandes dificultades técnicas, el segundo únicamente puede ser utilizado para fijar la residencia de las personas físicas que sean empresarios o profesionales y, teniendo en cuenta tanto la enorme movilidad geográfica que existe en la actualidad como las mínimas distancias entre Comunidades Autónomas, es difícilmente pensable que un sujeto desarrolle su actividad económica en una única Comunidad, siendo incluso probable que tenga centro de intereses en más de una de ellas<sup>157</sup>.

Esta serie de problemas parece haber sido la causa de que el legislador haya considerado conveniente definir la residencia autonómica de manera independiente a la estatal. No obstante, como analizaremos, si bien es cierto que los criterios son distintos en cuanto a su conceptualización, no lo son en cuanto a la elección de las circunstancias a tener en cuenta.

El legislador, establece tres criterios al objeto de fijar la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma concreta, siendo éstos: la permanencia en ella, la radicación del centro de intereses, así como una cláusula de cierre, en virtud de la cual los sujetos se considerarán residentes en el lugar de la última residencia declarada a efectos del IRPF. De forma análoga a como se hace en el caso de la residencia habitual en España, se recoge también una presunción para aquellos supuestos en los que residen en la Comunidad Autónoma el cónyuge, no separado legalmente, y los hijos menores.

---

<sup>157</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1996, páginas 149, 152 y 153.

Así, en primer lugar, se considera al contribuyente en la Comunidad Autónoma en la que haya residido un mayor número de días del año. Se considerará, salvo prueba en contrario, que reside donde radique su vivienda habitual. Esta regla supone, para la mayor parte de la doctrina científica –donde destacamos a CASADO OLLERO, un considerable acierto, ya que, como afirma este autor, “ubicar a los contribuyentes en el lugar donde tienen su vivienda habitual es la regla que mejor se corresponde con la realidad de las cosas y con las circunstancias de la mayor parte de los contribuyentes”<sup>158</sup>. Sobre la inclusión de esta regla, siguiendo en este caso los criterios del modelo de la OCDE y no haberlo hecho en el caso de la residencia estatal, algunos autores como MARTÍN ABRIL, muestran su acierto al afirmar que “de haberse incluido dicho concepto podríamos contar con un criterio más a la hora de delimitar la residencia”<sup>159</sup>.

Si no es posible determinar la residencia a través del anterior apartado, se considerará que es residente en la Comunidad Autónoma donde el contribuyente tenga su principal centro de intereses.

Aunque puede parecer, a simple vista, que el concepto “centro de intereses” es el mismo que el utilizado por el legislador al respecto de la determinación de la residencia estatal, éste difiere notablemente. En este concepto, el legislador, para determinar las rentas a considerar a los efectos de concretar ese “centro de intereses” establece que lo serán: los rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe; los rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos; y los rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas<sup>160</sup>. De este modo, el legislador obvia, de forma intencionada, tanto los rendimientos del capital mobiliario como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes distintos de los inmuebles, al ser consciente

---

<sup>158</sup> AA.VV.: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997, página 172.

<sup>159</sup> Vid.: MARTÍN ABRIL, D.: *Ley del IRPF y otras novedades fiscales para 1999. Cuadernos Cinco días*. Centro de Estudios Financieros, 1999, página 14.

<sup>160</sup> Apartados a, b y c del artículo 72. 2 de la LIRPF.

de que los mismos, normalmente, no suponen la mayor parte de la base imponible de un contribuyente y, de incluirlos, pudieran plantear constantes problemas de localización.

Y, finalmente, como cláusula de cierre, el legislador establece que si no es posible determinar la residencia a través de los apartados anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Nos encontramos, por tanto, ante una cláusula que, en principio garantizará que en la mayor parte de los casos la aplicación del impuesto cuando, de acuerdo con el criterio de la permanencia, no pueda determinarse la residencia en una Comunidad Autónoma concreta de los residentes en España.

Igualmente, de acuerdo con el artículo 30.3 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, si los contribuyentes están integrados en una unidad familiar, optan por la tributación conjunta y, de la aplicación del artículo anteriormente expuesto, tienen residencia habitual en distintas Comunidades Autónomas, deberán tributar en la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable de acuerdo con las reglas de individualización del Impuesto.

La fijación de la residencia de un contribuyente en una determinada Comunidad Autónoma debe ser considerada de gran importancia por la misma, ya que una parte del IRPF recaudado en ésta pasará a formar parte de su presupuesto de ingresos, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

#### 2.1.7.- Consideraciones finales

En el ordenamiento jurídico español, la residencia es el criterio de sujeción que manifiesta una vinculación entre el elemento subjetivo del hecho imponible y el territorio del Estado. A este respecto, el artículo 8 de la Ley del IRPF establece que:

“Son contribuyentes por este impuesto:

a). Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.<sup>161</sup>

b). Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.”

Este criterio determinará si las personas físicas se encontrarán sujetas al IRPF y, por lo tanto, deberán tributar por su renta mundial, o, por el contrario se encontrarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y deberán tributar únicamente por la renta obtenida en el territorio español. Lo que en la práctica equivaldrá a que una persona no residente hasta el momento en España, y que obtenía rentas en España por las que tributaba por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes pase a tributar únicamente por el IRPF y la persona que deje de ser residente en España y siga obteniendo rentas en España pase a tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Vistas las consecuencias de la consideración o no de residente, nos queda ver como resuelve la legislación española el caso –muy común en la práctica- de que el cambio de residencia de un Estado a otro se produzca antes de finalizar el año y por lo tanto el contribuyente sea residente una parte del año en cada Estado.

En este caso de cambio de residencia, nos encontramos con que hay que evitar que este sujeto pasivo sea gravado en ambos Estados por su renta mundial en ese mismo ejercicio. Para evitar este supuesto, la solución que nos ofrece la normativa española es contraria a la ofrecida por la mayoría de Estados pertenecientes a la OCDE. La normativa española no opta por la recomendación de la OCDE<sup>162</sup> y no prevé una

---

<sup>161</sup> Este artículo además introduce en su apartado 2 una medida anti-elusión por la que se determina que no perderán su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el año del cambio y en los cuatro períodos siguientes, las personas de nacionalidad española que acrediten una nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal. Analizaremos en un epígrafe posterior todo lo referente a la calificación de los paraísos fiscales y los requisitos de acreditación de la residencia habitual en ellos.

<sup>162</sup> La solución seguida por la mayoría de Estados miembros de la OCDE, que es la propuesta en el Modelo de Convenio de la OCDE, establece un período impositivo partido, por el que el cambio de

finalización del periodo impositivo distinto al 31 de diciembre, salvo en caso de fallecimiento, dejando el supuesto en el inicio de un procedimiento amistoso que determine la fecha a partir de la que el sujeto pasivo deba considerarse residente de uno de los Estados contratantes.

---

residencia de una persona da lugar al fin del período impositivo en el Estado que abandona e inicia el del Estado al que se traslada.

## 2.2.- La residencia fiscal en la legislación doméstica de Reino Unido

### 2.2.1.- Introducción

Como hemos analizado, en Reino Unido, la *Finance Act*, que se aprueba junto al Presupuesto del ejercicio (Budget), es la norma que cada ejercicio fiscal renueva la validez y, en su caso, modifica la normativa relativa a los impuestos sobre los rendimientos (income tax) y sobre las ganancias patrimoniales (capital gains tax), contenidos en sus respectivas leyes reguladoras. De acuerdo con la *Bill of Rights* (Carta de Derechos) de 1688 y la *Parliament Act 1911* (Ley del Parlamento), tanto la *Finance Act* como el resto de normas reguladoras de tributos, requieren la reserva de ley emanada del Parlamento. En la actualidad, la normativa está constituida, *en relación a los rendimientos*, por la *Income Tax Act 2007 (ITA)*, en vigor desde el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2007; la *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA)*, en vigor desde el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2003; la *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA)*, en vigor desde el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2005; la *Income and Corporation Taxes Act 1988*; y la *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010*, que entró en vigor en el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2010 y que incluye ciertas provisiones internacionales; *y en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales*, por la *Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (TCGA)*, que sustituyó el 6 de marzo de 1992 a la *Capital Gains Tax Act 1979*. La tributación sobre los rendimientos se introdujo en Reino Unido en 1799 (aunque se derogó en 1816 y se volvió a introducir definitivamente en 1842) mientras que la tributación sobre las ganancias patrimoniales es relativamente novedosa, al datar de 1965. Fecha desde la cual, según afirma GOODEVE-DOCKER<sup>163</sup>, *llevan los británicos intentado convertir sus rendimientos sujetos a tributación en ganancias patrimoniales exentas*.

Esta normativa ha sufrido constantes modificaciones a través de las *Finance Acts* que se aprueban anualmente.

---

<sup>163</sup> GOODEVE-DOCKER, N.: “The arcane world of domicile and tax”, *Offshore Investment*, número 100, 2000, página. 3 y siguientes.



La implantación del *income tax* en Reino Unido, está plenamente ligada a dos departamentos. Estos departamentos, que dirigieron su recaudación hasta el año 2005, son el *Inland Revenue* y el *Her Majesty's. Customs and Excise (HMCE)*<sup>164</sup>. Éste último es uno de los más antiguos de Reino Unido, con una historia que data del siglo XIII, en el que trabajaba a las órdenes de la Corona británica en la recaudación de impuestos y la prevención del fraude fiscal. En el *H.M. Customs and Excise* han trabajado figuras históricas como, Geoffrey Chaucer<sup>165</sup>, Robert Burns<sup>166</sup> o Adam Smith<sup>167</sup>, tal y como recogen LYMER y OATS.<sup>168</sup>

Como en el caso del ordenamiento jurídico español, también son normas aplicables los Convenios y Tratados internacionales. En el ordenamiento jurídico británico, a diferencia de lo que ocurre en el ordenamiento jurídico español, el procedimiento para la aplicación interna de estas normas requiere autorización a través de una ley especial<sup>169</sup>. Los Convenios de carácter bilateral para evitar la doble imposición son los más importantes en referencia a la determinación de la residencia habitual en caso de discrepancia entre dos países. En la actualidad, Reino Unido tiene suscritos más de 100 Convenios de este carácter<sup>170</sup>.

---

<sup>164</sup> El acrónimo HM abrevia “Her Majesty's” or “His Majesty's”, dependiendo del sexo del monarca reinante en ese momento.

<sup>165</sup> Geoffrey Chaucer, autor de los Cuentos de Canterbury, trabajó como interventor de las Aduanas del puerto de Londres durante doce años, desde el 8 de junio de 1374.

<sup>166</sup> Robert Burns, poeta en lengua escocesa más conocido, trabajó como funcionario del servicio de aduanas.

<sup>167</sup> Adam Smith fue nombrado Comisario de Aduanas de Escocia en 1778, sólo dos años después de que se publicara su obra *La riqueza de las naciones*. El cargo, resultaba un tanto paradójico para alguien que había dedicado buena parte de su vida a criticar las prohibiciones a la importación y los aranceles, que es precisamente lo que se supone que se hace en las aduanas. Pero, aun así, parece que desempeñó su cargo con una gran dedicación y eficacia hasta su fallecimiento, que tuvo lugar el año 1790.

<sup>168</sup> LYMEN, A. y OATS, L.: *Taxation: Policy and Practice*, Fiscal Publications, Birmingham 2011, página 19.

<sup>169</sup> Este sistema se conoce con el nombre de sistema de incorporación de legal. Sistema que también se utiliza en todos los países de la Commonwealth.

<sup>170</sup> El listado completo de los CDI suscritos por Reino Unido puede encontrarse en el siguiente enlace: [www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/index.htm](http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/index.htm)

Desde el siglo XIII, se produjeron grandes cambios en la recaudación de impuestos, siendo los años 80 y 90 el período donde más cambios se produjeron, aunque el cambio más radical tuvo lugar en el discurso referente al Presupuesto del ejercicio 2004. En este discurso se anunció que, tras una consulta popular, se pretendía unir los departamentos *Inland Revenue* y el *H.M. Customs and Excise*. Esto ocurrió finalmente el 18 de abril de 2005, con efectos para el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2005. El organismo resultante de esta fusión se denominó *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*. Además de la recaudación de tributos, este organismo era el encargado de resolver los recursos frente a sus decisiones hasta el ejercicio fiscal que comenzó en abril de 2009. A partir de ese ejercicio fiscal son los nuevos *Tax Tribunals* (Tribunales tributarios)<sup>171</sup>, creados por la *Tribunals, Courts and Enforcement Act* los encargados de resolver estos recursos en dos instancias.

Junto con la legislación interna e internacional y la jurisprudencia, son de gran importancia en Reino Unido los manuales editados por la HMRC. Estos manuales son la guía frecuente del contribuyente, dada la ausencia de precisión en algunos conceptos, como el de residencia. No obstante, la jurisprudencia se desvincula, en muchas ocasiones, de los manuales editados por la *HM Revenue and Customs*. Sentencias como *IRC contra Brown* y *HMRC contra Gaines-Cooper*, que distan aproximadamente un siglo en sus resoluciones, revelan que el seguimiento de las recomendaciones de los manuales editados por el HMRC o IRC no siempre significa determinar de forma correcta la residencia o no en Reino Unido. Es precisamente en la Sentencia *Gaines-Cooper* en la que por primera vez un Tribunal desaconseja de forma explícita su seguimiento literal al afirmar que “los manuales o guías de la HMRC son eso, manuales o guías, que, en ocasiones, pueden ser más benevolentes en sus interpretaciones de la

---

<sup>171</sup> Estos Tribunales tributarios se denominan *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* y *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*. Se crearon el 1 de abril de 2009, reemplazando a los cuatro antiguos Tribunales tributarios dependientes de la HMRC (*the General Commissioners, the Special Commissioners, VAT & Duties* y *Section 706 Tribunals*). Se encuentran regulados en las secciones 3 y siguientes de la *Tribunals, Courts and Enforcement Act*.

legislación o de la jurisprudencia, creando patrones<sup>172</sup> para conocer la situación de los particulares en términos de residencia que pueden llevar a equívocos.”

Como hemos analizado cuando hacíamos referencia a la creación del HMRC, el ejercicio fiscal se inicia (y también finaliza) en un día diferente al que lo hace en España. En concreto, el ejercicio fiscal en Reino Unido comienza el 6 de abril y finaliza el siguiente 5 de abril. Esto no ha sido siempre así, tal y como constatan LYMER y OATS<sup>173</sup>, al indicar que hasta mediados del siglo XVIII el año contable finalizaba el “Lady Day”, es decir el 25 de marzo. A partir de 1752 el gobierno adoptó el calendario gregoriano, que perdía 11 días para corresponderse con el año solar, moviendo el día de inicio del período contable al día 6 de abril hasta el 5 de abril siguiente<sup>174</sup>.

La actualidad en Reino Unido ha estado marcada por los anuncios del Gobierno británico en los *Finance Bill*<sup>175</sup> de 2011, 2013 y 2013. El *Finance Bill* de 2011 incluyó la modificación legislativa referente a la determinación de la condición de residente en el *income tax*. Sobre esta modificación se publicaron dos consultas populares<sup>176</sup>, ambas iniciadas el día 17 de junio de 2011 y que finalizaron el 9 de septiembre de 2011 (12 semanas, exactamente). La primera, sobre la definición estatutaria de residente a efectos fiscales. Esta ha sido la primera consulta popular sobre residencia de personas físicas que realiza este Gobierno. La segunda, referente a la reforma de la tributación de las personas físicas no domiciliadas en Reino Unido (*non-domiciles*). Se publicó un

---

<sup>172</sup> La HMRC, tanto en su manual IR20 como en su manual HMRC6, establecen un patrón con una serie de condiciones que han de cumplir o no los contribuyentes para definir su situación en términos de residencia, que denominan “test” de residencia.

<sup>173</sup> Vid. LYMER, A. y OATS, L: *Taxation: Policy and Practice*, op. cit., página 19 y siguientes.

<sup>174</sup> Aunque para nosotros puede parecer excepcional que el ejercicio fiscal no coincida con el año natural, también países como Estados Unidos inician y finalizan su ejercicio fiscal en fechas diferentes al 1 de enero y 31 de diciembre. En concreto, Estados Unidos inicia el ejercicio fiscal el 1 de octubre y lo finaliza el 30 de septiembre, lo que se asemeja bastante a lo que conocemos con “año lectivo”.

<sup>175</sup> Como hemos analizado anteriormente, el *Finance Bill* es el proyecto de ley de la *Finance Act* (o ley financiera), el cual debe ser aprobado tanto por la de la Casa de los Comunes, como por la Cámara de los Lores para, tras su sanción por la Reina convertirse en ley.

<sup>176</sup> HM TREASURY y HM REVENUE & CUSTOMS: *Reform of the taxation of non-domiciled individuals: a consultation and Statutory definition of tax residence: a consultation*, Londres, Junio 2011.

resumen de todas las respuestas ciudadanas a estas consultas y un borrador de la normativa en diciembre de 2011.

A pesar de lo contenido en el *Finance Bill* de 2011, el *HM Treasury*<sup>177</sup> británico comunicó el 6 de diciembre de 2011<sup>178</sup> que la modificación que afectaba a los no domiciliados no entraría en vigor hasta el ejercicio fiscal 2012-2013. Esta modificación se incluyó en el *Finance Bill* de 2012, fue publicada el 29 de marzo de 2012 y aprobada definitivamente como *Finance Act* de 2012 el 17 de julio de 2012, entrando en vigor. No ocurrió lo mismo con la que afectaba a la definición estatutaria de residente y residente con carácter ordinario a efectos fiscales –llamada por el *HM Treasury* “test de residencia”- que se retrasó al ejercicio fiscal 2013-2014<sup>179</sup>.

El ordenamiento jurídico británico -cuya normativa es limitada en este aspecto y que, como sabemos, se basa fundamentalmente en la jurisprudencia- ni concede todo el

---

<sup>177</sup> El *HM Treasury*, que puede traducirse como “El tesoro de su Majestad”, es el departamento gubernamental del Reino Unido responsable del desarrollo de la política fiscal y económica del gobierno británico. Este departamento está dirigido por el *Chancellor of the Exchequer* (Canciller del Exchequer), quien ostenta el título de *Second Lord of the Treasury* (segundo Lord del Tesoro) –el Primer Ministro ostenta también el título de primer Lord del Tesoro- pero el *Chancellor* es el más alto mandatario dentro del departamento. Entre sus funciones está la presentación del Presupuesto anual ante la Casa de Los Comunes. Históricamente, el *Exchequer* era el responsable de recaudar y administrar los ingresos de la Casa Real. En el siglo XVIII pasa a ser designado como el *Second Lord of the Treasury*, cargo que en muchas ocasiones fue aglutinado por el Primer Ministro. El último Primer Ministro en ostentar ambos cargos fue William Ewart Gladstone en 1882.

<sup>178</sup> El *HM Treasury* realizó el 6 de diciembre de 2011 una comunicación que titulaba “*Non-domicile taxation and statutory residence test*” en la que anunciaba la aplicación del paquete de reformas establecido en el Presupuesto de 2011 con respecto a la fiscalidad de las personas físicas *non-domiciles* (no domiciliados) para el ejercicio fiscal 2012-13. Sin embargo, retrasa para el ejercicio fiscal 2013-14 los cambios en el test de residencia y en el concepto de residente ordinario. De forma textual, dice “La consulta sobre residencia fiscal llevada a cabo ha dado lugar a que se requiera una consideración más cuidadosa que asegure que esta normativa consigue su propósito de crear una seguridad jurídica a las personas físicas y jurídicas”. Puede consultarse esta comunicación en este enlace, correspondiente al *HM Treasury*: [www.hm-treasury.gov.uk](http://www.hm-treasury.gov.uk).

<sup>179</sup> Dada la importancia de esta nueva definición estatutaria de residencia, aunque su entrada en vigor será posterior a la redacción de esta investigación, se indicarán los cambios propuestos en la consulta popular y sus diferencias con la normativa actual. Esta consulta se encuentra alojada en el siguiente enlace: [www.hm-treasury.gov.uk/consult/\\_statutory\\_residence\\_test.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/consult/_statutory_residence_test.htm).

poder decisorio a la residencia habitual ni posee una lista cerrada de circunstancias a las que denomina “factores o lazos de conexión”. Dada esta dispersión hemos decidido, para su mejor comprensión, clasificar estos criterios de conexión en **cuatro grupos**: los que están referidos a la **permanencia** del contribuyente, a sus **intereses económicos**, a sus **intereses personales** y a los **lazos de nacimiento**. Al realizar esta clasificación, hemos advertido que los dos primeros grupos coinciden casi por completo con en el concepto de las circunstancias de la permanencia y los intereses económicos de la normativa española, mientras que el tercero –los intereses personales- es de mayor amplitud y alcance que en ésta.

No obstante hay que aclarar, desde el principio, que estos criterios de conexión no convertirán –considerados en solitario- a un contribuyente en residente, con la única excepción del criterio de los 183 días. Como analizaremos, estos factores determinarán al contribuyente como residente o no y calificarán el carácter de esa residencia, basándose en la normativa y la jurisprudencia. La jurisprudencia seguirá para sus resoluciones, fundamentalmente, lo establecido en las secciones 831 y 832 de la *Income Tax Act 2007 (ITA)*<sup>180</sup> y las secciones 334 a 336 de la *Income and Corporation Taxes Act 1988*<sup>181</sup>.

Es relevante, a los efectos de nuestro estudio, que la circunstancia apuntada de los intereses sociales -que nosotros hemos incluido dentro del apartado dedicado al criterio de los intereses personales- ha sido motivada por las numerosas ocasiones en las que ésta ha sido utilizada por los Tribunales británicos para, junto con otros criterios, demostrar la residencia de un contribuyente. Estos intereses van desde la pertenencia a

---

<sup>180</sup> Estas secciones están dedicadas a los rendimientos procedentes del extranjero y a los rendimientos del trabajo percibidos por las personas físicas que se encuentran residiendo temporalmente en Reino Unido. En concreto la Sección 832 (1) (a) establece:

“La subsección (2) se aplica en relación a una persona física si:

La persona física está en Reino Unido únicamente de forma temporal y sin intención de la persona física de establecer su residencia en Reino Unido.”

<sup>181</sup> La Sección 336, Subsección (1), (a) establece:

“Una persona no tributará sobre los rendimientos recibidos según la Tabla D como residente en Reino Unido, respecto de sus beneficios o ganancias recibidas respecto de sus activos fuera de Reino Unido, si: está en Reino Unido únicamente de forma temporal y sin intención ni proyecto de establecer su residencia allí”.

un club social o a una parroquia, hasta la visita regular a un centro médico o a una clínica veterinaria con la mascota.

Esta ausencia normativa de los criterios de la determinación de la residencia se contempla en la consulta popular de 17 de junio de 2011<sup>182</sup>, proponiendo el Gobierno que exista un criterio principal basado en la duración de la permanencia en Reino Unido en ese ejercicio fiscal y la presencia en Reino Unido durante los dos ejercicios fiscales anteriores que sumado a otro (los intereses familiares, la vivienda o el centro de intereses), pero siempre con carácter de subordinados, determinen la residencia<sup>183</sup>. Esta propuesta es la que se contiene en el *Finance Bill* de 2013.

## 2.2.2.- Algunos conceptos de la legislación interna británica

### 2.2.2.1.- Inglaterra, Gran Bretaña y Reino Unido

Antes de definir el concepto de residencia en el derecho británico y analizar los criterios que determinan la residencia fiscal en Reino Unido, haremos una breve exposición de los términos utilizados en la normativa y la jurisprudencia británicas, que pueden crear alguna confusión.

Comenzaremos por los términos Reino Unido, Gran Bretaña e Inglaterra. Dado que lo habitual –incluso en los manuales–, en España, es denominar a todo el territorio que forma Reino Unido, Inglaterra, distinguiremos estas denominaciones de acuerdo con la legislación de Reino Unido:

“Inglaterra”: el término “Inglaterra” (*England*), que prácticamente no es utilizado en la normativa tributaria, incluirá además de a ésta, de acuerdo con el

---

<sup>182</sup> Vid., en este sentido, el apartado 4 de esta consulta popular de 17 de junio de 2011.

<sup>183</sup> Como podemos comprobar, esta solución dista en gran medida de la ofrecida por el ordenamiento jurídico español que, como establece el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en el territorio español cuando se da únicamente un criterio de determinación de los fijados en este mismo artículo.

apartado 5(a) del Apéndice 2 de la *Interpretation Act 1978* (Ley de Interpretación de 1978), a Berwick upon Tweed y Monmouthshire en Leyes aprobadas antes del 1 de abril de 1974 y a Gales en Leyes aprobadas antes de la *Welsh Language Act 1967* (Ley del Idioma Galés de 1967).

“Gran Bretaña”: el término “Gran Bretaña” (*Great Britain*) incluirá Inglaterra, Gales y Escocia, de acuerdo con el Apéndice 1 de la *Union with Scotland Act 1706* (Ley de Unión con Escocia de 1706).

“Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte”: la Unión de Gran Bretaña e Irlanda del Norte formará el “Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte” (*United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*), de manera abreviada “Reino Unido”, de acuerdo con el Apéndice 1 de la *Interpretation Act 1978* (Ley de Interpretación de 1978). Además, este Apéndice clarifica que ni la Isla de Man ni las Islas del Canal forman parte de Reino Unido.

#### 2.2.2.2.- Las dependencias, los territorios de ultramar y la Commonwealth

Las dependencias de la Corona Británica son territorios semi-independientes que están bajo la soberanía del Monarca del Reino Unido, pero que no forman parte del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y por tanto, tampoco pertenecen a la Unión Europea. El Reino Unido se encarga de la defensa, la representación internacional, y éstos se relacionan a través del Monarca del Reino Unido. El Parlamento británico se reserva el derecho a legislar sobre asuntos comunes (como en el caso de las regulaciones de televisión, por ejemplo) y lo hace en nombre del Monarca del Reino Unido. Este derecho se puede ejercer incluso en contra de la voluntad de los territorios, aunque si bien se procura llegar a un acuerdo con las instituciones de los territorios, se puede proceder a través de los órganos jurídicos del Reino Unido. Hasta 2001 los asuntos referentes a las Dependencias en el Gobierno Británico los llevaba el *Home Office* (Ministerio del Interior); ahora se realizan a través del *Lord's Chancellor Office* (Departamento de la Cancillería). El grado de autonomía es incluso más elevado que el que pueda tener un Estado dentro de una federación. Las Dependencias de la

Corona tienen monedas, matrículas, servicios postales, etc., propios. Alderney, Guernsey, Jersey, Sark y Herm, forman parte de las Islas del Canal de la Mancha y la Isla de Man, que se encuentra en el mar de Irlanda entre Gran Bretaña e Irlanda.

Por el contrario, los territorios británicos de ultramar son, en la actualidad, catorce territorios reclamados por Reino Unido que no forman parte integrante del mismo. Se trata de antiguas colonias que no se independizaron ni votaron para seguir siendo territorios británicos. Hoy en día los territorios dependientes no son administrados directamente por el Reino Unido sino que tienen su propio gobierno que las administra, y el Reino Unido se encarga de su protección, de las relaciones exteriores y asuntos de negocios.

No tienen representación en el Parlamento Británico y se han rechazado las propuestas para incluirlos como parte del Reino Unido.

Entre estos territorios de ultramar, destaca –por razones obvias- Gibraltar. Gibraltar forma parte de la Unión Europea, aunque con un estatus especial. Según el tratado de adhesión del Reino Unido a la Comunidad Económica Europea en 1973, Gibraltar entraba en la CEE como un "territorio europeo de cuyas relaciones exteriores el gobierno del Reino Unido es responsable". Gibraltar es el único territorio europeo que goza de este estatus en la Unión Europea.

Según lo negociado por el Reino Unido a petición del gobierno de Gibraltar, algunas leyes de la Unión Europea no se extienden a Gibraltar. Según varias disposiciones del tratado de adhesión del Reino Unido a las comunidades europeas, estas son algunas de las condiciones en las que se encuentra Gibraltar, dentro de la Unión Europea: está fuera de la unión aduanera de la Unión Europea; está excluido de la Política Agraria Común (PAC); está excluido de la armonización del IVA; y no destina ninguna parte de los ingresos de aduanas a la Unión Europea.

Una declaración común realizada por España y el Reino Unido se anexó a la Constitución Europea (Tratado por el que se establecía una Constitución para Europa, cuya ratificación no llegó a completarse). La declaración, no obstante, se mantuvo en el Tratado de Lisboa de 2007 con el siguiente tenor literal: “El tratado que establece la



constitución se aplica a Gibraltar como territorio europeo cuyas relaciones exteriores son responsabilidad de un Estado miembro. Esto no implicará cambios en las posiciones respectivas de los estados miembros referidos”.

En relación al comercio de bienes, Gibraltar es considerada, de hecho, como país externo por la Unión Europea. El euro no es moneda de curso legal, aunque se acepta informalmente en la mayoría de los comercios. Los nacionales británicos asentados allí fueron clasificados como ciudadanos de los territorios británicos de ultramar relacionados con Gibraltar. Como tal, son ciudadanos plenos de la Unión Europea, según una declaración del Reino Unido en 1982. A los ciudadanos de los territorios británicos de ultramar relacionados con Gibraltar se les permitió, a partir de 1983, registrarse como ciudadanos británicos de acuerdo con la sección 5 de la *British Nationality Act 1981* (Ley de la Nacionalidad británica de 1981). El 21 de mayo de 2002, la ciudadanía británica les fue concedida a todos los gibraltareños que ya la poseían.

El censo electoral compilado para las elecciones europeas de 2004 mostró que, salvo unos pocos, la mayoría de los gibraltareños había ejercitado su derecho a la ciudadanía británica.

Gibraltar fue excluido de las elecciones al Parlamento Europeo por una disposición especial del Tratado que organizaba estas elecciones por sufragio directo, pero esta disposición fue recurrida con éxito ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Como consecuencia de esta decisión, los gibraltareños votaron por primera vez en las elecciones al Parlamento Europeo de 2004, formando parte de la región suroeste de Inglaterra.

Finalmente nos referiremos a los Estados miembros de la Commonwealth. Algunos de ellos son monarquías constitucionales, con el monarca del Reino Unido como su propio jefe de estado simbólico. Pero esto no significa que los gobiernos de estas naciones estén unidos. Aunque el jefe de estado es compartido, los países y sus gobiernos están totalmente separados y son independientes. En cada nación (a excepción del Reino Unido), el monarca es representado por un Gobernador General. Un ciudadano que tiene un historial distinguido de servicio público a la nación es

nominado al puesto por el Primer Ministro del país y el nombramiento formal es hecho por el monarca.

El poder político verdadero en cada país es llevado a cabo enteramente por el Primer Ministro, pero el Gobernador General y el Monarca realizan muchas actividades simbólicas, formales, culturales, y ceremoniales y promueven la cultura y la identidad de cada país. El Gobernador General firma todas las leyes federales también, pero hace esto solamente con el consejo de los miembros del gobierno elegido y rara vez actúa de manera independiente.

Otros Estados miembros de la Commonwealth eran reinos de la mancomunidad en el pasado pero ahora son repúblicas. Algunos ejemplos son: Sudáfrica, India o Malta. En algunos países, como Australia o Jamaica hay movimientos republicanos significativos. Pero en otros, como Canadá, Nueva Zelanda o las Bahamas, la mayoría de la población apoya o muestra una indiferencia pasiva en favor de la monarquía.

### 2.2.3.- El concepto de residencia en la legislación doméstica de Reino Unido

Como hemos analizado al respecto de la residencia fiscal en la legislación doméstica española, sólo existen dos clases de contribuyentes por renta personal: el residente y el no residente, siendo la legislación tributaria la que define el concepto y establece los criterios de la determinación de la residencia habitual en España.

En la legislación doméstica de Reino Unido, sin embargo, la legislación no sólo no ha definido, hasta la fecha, ni el concepto de residencia ni el de residente o residente habitual. Son la jurisprudencia y la Administración quienes a través de sus Sentencias y sus manuales, respectivamente, las que van moldeando estos conceptos. Sirvan como ejemplo las Sentencias del *The Supreme Court: Levene contra Inland Revenue Commissioners*<sup>184</sup> (IRC) de 1928 y *Thomson contra Inland Revenue Commissioners*

---

<sup>184</sup> El *Inland Revenue Commissioners* (abreviado IRC) fue hasta abril de 2005 el departamento del gobierno británico responsable de la recaudación de los impuestos directos. Se fusiona como el *HM Customs and Excise* y forman la actual *HM Revenue and Customs* el 18 de abril de 2005.

(IRC) de 1946. En la primera Sentencia, Sir VISCOUNT CAVE -*Lord Chacellor*<sup>185</sup>, en aquel momento- pregunta a la parte representante del IRC “...¿cuándo usted habla de una persona residiendo, se refiere a que él mismo se atribuye una cualidad que le hace describirse de esa forma con referencia a un lugar, o que está realmente allí?” En la segunda, nos encontramos con las reflexiones sobre la noción residencia expresadas en la Sentencia por el juez: “...no es un término de elementos invariables, de los cuales debe componerse en cada instante. Es imposible dar una definición precisa. Es altamente versátil, y sus muchas sombras de significado pueden variar no sólo en los contextos de diferentes materias, sino también en diferentes aspectos de la misma materia. En un caso está compuesta por ciertos elementos, en otro por otros, algunos conocidos, otros nuevos”.

Mientras España, como otros Estados, utiliza únicamente la residencia habitual para distinguir entre dos clases de contribuyentes -residentes y no residentes-, la normativa británica utiliza la combinación de tres factores diferentes para definir la residencia que, como apunta PUIG I VILADOMIU<sup>186</sup>, podrían dar lugar a hasta ocho clases distintas de residencia fiscal, lo que sirve para hacernos una idea de las diferencias conceptuales entre la residencia en España y en Reino Unido.

Estos tres factores de la normativa británica son –como hemos indicado anteriormente- *residence*, *ordinary residence* y *domicile*. Estos factores se encuentran definidos por la Administración tributaria británica, en la actualidad, en su manual HMRC6<sup>187</sup>. El término *residence* (residencia) se basa en la verdadera presencia física, teniendo la consideración de residentes aquellos individuos que residan en el Reino Unido durante 183 días o más en un ejercicio fiscal. Podrán ser considerados también residentes los que residan menos de este tiempo, pero dependerá de otros factores (analizaremos estos factores, cuando estudiemos la determinación de la residencia en el

---

<sup>185</sup> El *Lord Chacellor* o *Lord High Chancellor of Great Britain* era el jefe de la Administración de Justicia en Inglaterra y Gales, miembro del *Judicial Committee of the House of Lords* (el más alto Tribunal de Reino Unido), y presidente de la Cámara de los Lores hasta la reforma constitucional de 2005.

<sup>186</sup> Vid.: PUIG I VILAMIU: “Paraísos fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF”, op.cit.

<sup>187</sup> En referencia a estos conceptos, el manual al que hacemos referencia es el Manual explicativo del *HM Revenue and Customs* (HMRC6), en concreto a sus páginas 6 y ss. Este manual puede encontrarse en el siguiente enlace: [www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf).

ordenamiento jurídico británico). Mientras, el concepto *ordinary residence* (residencia ordinaria o de carácter ordinario) se basa en la habitualidad de su residencia<sup>188</sup>, en el hecho de que un individuo ha sido año tras año residente en el Reino Unido. El HMRC6 manifiesta, de forma textual que “la palabra *ordinary* indica que su residencia en Reino Unido no es casual”. No es necesario que la persona que comienza a residir en Reino Unido pretenda residir allí de forma permanente o indefinida para ser considerado residente ordinario, únicamente es necesario que cumpla una serie de condiciones. Analizaremos en los epígrafes posteriores la relevancia de ser residente ordinario y no únicamente residente. Finalmente, el término *domicile* (domicilio) es un concepto de derecho común y no de Derecho financiero y tributario. Se basa en el fuero civil personal del individuo, que también regirá su régimen económico matrimonial y su sucesión hereditaria. En el ordenamiento jurídico británico existen tres tipos de domicilio: el de origen, el de elección y el de dependencia. El domicilio de origen es el domicilio paterno de nacimiento, salvo que en el momento del nacimiento los padres no estén casados. En este último caso, se adquirirá el domicilio de origen de la madre. Este domicilio de origen cambiará por razón de adopción. El domicilio de elección será el domicilio elegido por la persona a partir de tener capacidad legal para ello<sup>189</sup>. Finalmente, el domicilio de dependencia es el domicilio que tiene la persona mientras es legalmente dependiente hasta que tiene la capacidad vista anteriormente para elegir domicilio. Si el domicilio de la persona de la que se depende cambia, cambia automáticamente el del dependiente. En Reino Unido existen tres posibles domicilios para los contribuyentes: Inglaterra y Gales, Escocia e Irlanda del Norte. El concepto de domicilio será de gran transcendencia porque creará el concepto de “*non-domiciles*” o personas físicas no domiciliadas, que analizaremos en el epígrafe dedicado a los mismos.

En la consulta popular de 17 de junio de 2011<sup>190</sup>, se propusieron una serie de reformas legales con la intención de generar una mayor seguridad jurídica –solicitada

---

<sup>188</sup> Lo que intenta hacer ver la HMRC en su manual es que la residencia durante un cierto tiempo te hace residente pero, la residencia habitual te hace residente ordinario.

<sup>189</sup> La edad legal para adquirir un nuevo domicilio de acuerdo con la legislación británica son los dieciséis años. Excepto en Escocia, donde está establecida en doce años para mujeres y catorce años para hombres.

<sup>190</sup> En la página 25 y ss. de la *Statutory definition of tax residence: a consultation* (Definición estatutaria de residencia fiscal: consulta), esta consulta popular expone dos posibilidades de definir la residencia

por una gran parte de la doctrina- en cuanto a los criterios para determinar la residencia -tanto residencia ordinaria, como no ordinaria- y la definición legal de éstas.

En cuanto a la definición de residencia con carácter ordinario, el Gobierno propuso que los residentes en Reino Unido fueran siempre considerados residentes ordinarios, si habían sido residentes en Reino Unido durante los últimos cinco ejercicios fiscales. El resto de contribuyentes serían considerados como residentes no ordinarios, salvo que tuvieran sólo una casa y ésta estuviera en Reino Unido o que, siendo propietarios de más de una casa, todas ellas estuvieran en Reino Unido. Para ello, el Gobierno, solicitó en la consulta popular que se optara por dos opciones para reformar la residencia ordinaria. Estas dos opciones eran: mantener el concepto de residencia ordinaria en el Derecho tributario, definiendo legalmente el mismo en la forma propuesta; o, por el contrario, abolir el concepto de residencia ordinaria como concepto del Derecho tributario excepto para las exenciones por los rendimientos de los residentes ordinarios obtenidos en el extranjero no transferidos a Reino Unido<sup>191</sup>.

La segunda opción es la que ha sido, finalmente, incluida en el *Finance Bill* de 2013, aunque no sabremos si finalmente es aprobada en la *Finance Act* de 2013 hasta el mes de julio de 2013.

---

habitual a partir del momento de su aprobación. Aunque esta consulta no se aprobará hasta el *Finance Act* 2013 -fecha posterior a la realización de este estudio- se estudiarán estas dos posibilidades cuando se estudien los criterios que determinan la residencia.

<sup>191</sup> Estos rendimientos se denominan en el ordenamiento jurídico británico *Overseas Workday relief*, lo que podría traducirse por una exención sobre el trabajo realizado en el exterior. Técnicamente no se trata de una exención aunque siempre se ha utilizado esta expresión.

## 2.2.4.- Los criterios que determinan la residencia fiscal en Reino Unido

### 2.2.4.1.- Permanencia: duración y ausencias

#### 2.2.4.1.1.- Introducción

Debemos destacar en este apartado tres de las diferencias más sustanciales entre ambos ordenamientos jurídicos y que afectan al criterio de la permanencia. *La primera* de ellas es que el único criterio que, de forma inequívoca, determinará la consideración de residente en Reino Unido será que el contribuyente permanezca en el país 183 días o más dentro del ejercicio fiscal. Esta permanencia, sin excepción, considerará a la persona física como residente; *la segunda*, es la concurrencia de criterios, es decir la intención del ordenamiento jurídico británico de que sean al menos dos –excepto en lo analizado en la primera diferencia- las circunstancias que creen una vinculación real con Reino Unido<sup>192</sup>, y *la tercera*, es la posibilidad que se contempla en la legislación británica, en concreto en las secciones 334 y 335 de la *Income and Corporation Taxes Act 1988* de permitir la acumulación de días entre distintos años naturales.

#### 2.2.4.1.2.- Los 183, los 91 días y los 3 años

La sección 831 de la *Income Tax Act 2007* deja absolutamente claro que la única situación en la que, sin excepción, una persona será considerada residente en Reino Unido -en principio, con carácter no ordinario- por el simple cómputo de días, es su permanencia en el país durante **183 días** o más en un ejercicio fiscal. Esta disposición se ve complementada con la sección 336 de la *Income and Corporation Taxes Act 1988*, que establece la no consideración de residente a las personas que residan en Reino

---

<sup>192</sup> En el caso del ordenamiento jurídico español este supuesto de concurrencia únicamente se da cuando existe un conflicto de residencia que debe resolverse, en la mayoría de los casos, acudiendo al artículo concreto del CDI. En tal caso, si se sigue el modelo de la OCDE, se enlazan aspectos como la vivienda habitual y las relaciones personales o económicas.

Unido con un propósito temporal sin intención de establecer su residencia allí, y que no residan más de seis meses en el ejercicio.

La absoluta claridad legal en fijar el número de días de la sección 831 contrasta con la ausencia en la determinación de la fórmula de cómputo. Así, la *Income Tax Act 2007* no hace referencia en ningún momento a las ausencias esporádicas, dejando en manos de los Tribunales la resolución en cada caso concreto, cuya doctrina ha sido sintetizada por la Administración en los manuales de la HMRC. El manual -en vigor- de la HMRC<sup>193</sup>, cuando trata el tema del cómputo de la estancia de 183 días, dice textualmente que “(...) deben contarse el número de días que se ha estado presente en Reino Unido durante un ejercicio fiscal, debiendo incluir todos los días en los que se ha estado en Reino Unido al final del día (es decir, medianoche)”, lo que nos da a entender que la Administración **no** incluye las ausencias esporádicas. La normativa española, como hemos analizado, **sí** las incluye en el cómputo –salvo acreditación- lo que ha generado diferentes opiniones doctrinales al respecto, pero la Administración británica únicamente contabilizará los días en los que efectivamente se ha residido en el país, bien de forma alterna, bien de forma continua. Esta forma de contabilización puede, en nuestra opinión, crear mayor dificultad a la Administración para probar la permanencia del contribuyente en el país y, a su vez, dejarse prácticamente en manos del interesado. No obstante hemos de destacar que, tras el estudio de la jurisprudencia, esta forma de actuar de la Administración únicamente operará a los efectos de determinar ese primer período de permanencia y no en los siguientes ya que, una vez considerado residente, la sección 829 de la *Income Tax Act 2007* contiene una premisa que establece que un individuo que salga de Reino Unido con el único propósito de residir de forma ocasional en el exterior, y en el momento de salir sea residente -con carácter ordinario o no- será tratado como residente a los efectos de determinar su sujeción al impuesto sobre la renta. Por lo tanto, la Administración no incluye las ausencias esporádicas únicamente en el primer ejercicio, que determina la residencia, pero sí en los ejercicios posteriores, al ser ya considerado residente.

---

<sup>193</sup> Esta indicación se encuentra en la página 7 del Manual explicativo del *HM Revenue and Customs* (HMRC6), dentro del apartado 2.2.1 *Days of presence*.

A la regla de la sección 831, cabe una excepción –contenida en la sección 833- que establece que no se tendrán en cuenta las estancias temporales de personas físicas en Reino Unido que formen parte de fuerzas armadas visitantes –civiles o militares- o formen parte del personal de un cuartel militar de la OTAN. Por el contrario, de acuerdo con la sección 334 de la *Income and Corporation Taxes Act 1988* (siguiendo con lo establecido por la sección 829 de la *Income Tax Act 2007*), los ciudadanos de la Commonwealth y los de la República de Irlanda, que hayan sido residentes con carácter ordinario en Reino Unido seguirán siendo considerados como tales si han salido de Reino Unido con el único propósito de residir ocasionalmente en el exterior. Lo que significa que, si su salida de Reino Unido ha sido para residir en otro país sin intención de permanecer por tiempo indefinido allí, seguirá siendo considerado residente con carácter ordinario en Reino Unido.

A partir de este momento, la normativa ya no regula –de forma explícita- ningún otro plazo referente a los criterios de la determinación de la residencia, por lo que habrá que seguir tanto la jurisprudencia como la interpretación que de ésta y de la normativa haga la Administración -a través de sus manuales editados- para continuar con su estudio. Tal y como afirma SCHWARZ, la determinación de la residencia pasará de ser una cuestión de normativa a ser una *cuestión de hecho y de grado*. *De hecho*, porque serán éstos los que se analizarán por los Tribunales para determinar si el sujeto es residente o no y con qué carácter; y *de grado*, porque los hechos valorados no tendrán la misma importancia en unos casos que en otros, lo que llevará a una ponderación diferente en cada caso<sup>194</sup>.

Junto con la regla de los 183 días, existe otro período que denominamos la regla de los **91 días** –inexistente en el ordenamiento jurídico español- que encuentra su base normativa en las secciones 334 y 335 de la *Income and Corporation Taxes Act 1988*, y permite a la Administración considerar a un contribuyente, que se convirtió en no residente<sup>195</sup>, como residente por la acumulación de días entre distintos años naturales.

---

<sup>194</sup> Vid.: SCHWARZ, J.: *Booth: Residence, Domicile and UK Taxation*, Bloomsbury Professional, West Sussex, 2010, página 27.

<sup>195</sup> Debemos dejar claro en este punto que esta regla sólo opera para no residentes en Reino Unido que han sido residentes –y visitan regularmente Reino Unido- con el único fin de evitar que su conversión en no residente obedezca a razones de evasión de impuestos y no de una realidad.



En concreto, la HMRC considera a un contribuyente como residente en Reino Unido si viene a Reino Unido temporalmente y pasa 91 días o más por año de media en Reino Unido en un cálculo sobre cuatro años.

Este cálculo se realiza mediante la siguiente regla:

$$\frac{\text{Total de días de visita en Reino Unido}}{\text{Ejercicios fiscales de visita (en días)}} \times 365 = \text{media anual de visitas}$$

El promedio anual se calcula sobre el número de ejercicios que se ha estado visitando Reino Unido, hasta cuatro, a partir de los cuales, únicamente los cuatro últimos se incluyen en la media. Pero, si el patrón de las visitas varía sustancialmente ejercicio tras ejercicio, la Administración podría analizar los períodos con patrones diferentes por separado y calcular el promedio de días en el Reino Unido para cada período diferenciado.

Hemos analizado que las reglas de los 183 y los 91 días convierten a un sujeto en residente, pero sin el calificativo de “carácter ordinario”. Nos interesa, en este momento, averiguar cuál es la causa que hace que un residente con carácter no ordinario pase a convertirse en residente con carácter ordinario. La respuesta no es otra que la habitualidad y normalidad en la residencia. Esta residencia, sin embargo deberá concretarse de forma que el contribuyente goce de cierta seguridad jurídica<sup>196</sup>. Esta concreción ha sido –como era de prever– un trabajo realizado por la HMRC, la cual, ha sintetizado en sus diferentes manuales las diferentes corrientes jurisprudenciales.

Son significativas en este concepto las Sentencias del *The Supreme Court* de Reino Unido: *Reid contra IRC*, *Levene contra IRC*, *Lysaght contra IRC*, *Miesegeaes contra IRC*, *Genovese contra Revenue and Customs*, *R contra Barnet London Borough*<sup>197</sup>, *Shepherd contra HMRC* y *Gaines-Cooper contra HMRC*, entre otros.

---

<sup>196</sup> Decimos “cierta seguridad jurídica” por Sentencias como la reciente *Gaines-Cooper*, en la que el contribuyente aun siguiendo las reglas establecidas por la HMRC para convertirse en no residente, no fue considerado así por los Tribunales.

<sup>197</sup> Esta Sentencia no resuelve un recurso contra una decisión de la HMRC pero, su inclusión es debida a que su objeto era el recurso a una decisión de la Junta Educativa Local en la entrega de becas, cuyos

En la Sentencia *Levene contra IRC, del año 1928*, ya aparecen una serie de afirmaciones significativas, que intentan llegar a una definición de residente con carácter ordinario, como: “...ordinario no significa ordinario en el sentido de preponderantemente, sino en el sentido de que es **habitual** en el curso de la vida humana...”, o “...la residencia ordinaria...es la residencia en un lugar con algún grado de continuidad y separada de ausencias temporales o accidentales. Entiéndase, la expresión difiere en relación al significado de la palabra ‘residencia’ ”. Con el paso del tiempo, se van sucediendo Sentencias que continúan con estas definiciones como la Sentencia *R contra Barnet London Borough* al afirmarse que “las palabras residente con carácter ordinario significan que la persona debe ser residente habitual y normal aquí, independientemente de las ausencias temporales u ocasionales de períodos cortos de duración”. Ambas definiciones dejan claro que la residencia con carácter ordinario es un paso más, una relación más intensa con el país o, sencillamente, una residencia cualificada cuya causa principal es la residencia habitual en Reino Unido, pero sin dar una cifra en número de días o de años. Ha sido la HMRC la que ha tratado de dar una cifra que creara una cierta seguridad jurídica en los contribuyentes a los efectos de ser calificado como residente con carácter ordinario. Aquí es donde aparece, por primera vez, la regla de los **3 años**.

La HMRC en su manual IR20 (vigente hasta el 5 de abril de 2009) establecía lo siguiente:

“Será tratado como residente con carácter ordinario desde el comienzo del ejercicio fiscal después del tercer aniversario de su llegada si viene o permanece en Reino Unido, pero no tenía, en principio, intención de estar al menos tres años, y no compra o alquila un alojamiento de tres o más años”

Por lo tanto, lo que quería transmitir aquí la HMRC era que, si bien la intención original de un sujeto de residir más de 3 años en Reino Unido a su llegada o adquirir o alquilar un alojamiento con una duración prevista de más de 3 años le hacían ser

---

beneficiarios debían ser residentes con carácter ordinario en Reino Unido. Como es habitual en la normativa británica, en la normativa reguladora de estas becas no se definía de forma clara la condición de residente con carácter ordinario, lo que originó el conflicto.

considerado desde ese momento residente ordinario, por asimilar ese periodo a la habitualidad o normalidad en su residencia, también el no haber tenido esa intención inicial y haber residido 3 años en Reino Unido le harían -de igual forma y desde ese momento- ser considerado como residente ordinario y pasar de ser considerado residente con carácter no ordinario a ser considerado residente con carácter ordinario.

El nuevo manual de la HMRC, el HMRC6 (vigente desde el 6 de abril de 2009), introdujo cambios significativos, entre los que cabe destacar que ahora los plazos “sugieren pero no mandan”, y la desaparición –en algunas de las reglas- de la palabra “intención” en los enunciados de las condiciones para ser considerado residente con carácter ordinario. Esta inclusión obedecía al seguimiento de la jurisprudencia, que otorgaba un valor relevante a una decisión personal del sujeto pasivo y que es parte de los fundamentos de una Sentencia tan relevante como *Genovese contra Revenue and Customs*. Lo que dice ahora el HMRC6 –y que no incluye la palabra “intención”- es que una persona es considerada residente con carácter ordinario sin necesidad de plazo alguno, si la persona llega voluntariamente a Reino Unido, su presencia aquí tiene un propósito de asentamiento y su presencia en Reino Unido forma parte de su regular y habitual modo de vida.

Es decir que la residencia habitual será un factor determinante pero tendrá que estar unido a la voluntariedad y al propósito de residir de forma permanente.

Junto con lo anterior, la HMRC establece una serie de reglas -unidas a la regla de los 3 años- para los casos en los que no se puede concluir la residencia con base en los anteriores presupuestos. El manual HMRC6 establece que un contribuyente se convertirá en residente ordinario en un ejercicio fiscal posterior al ejercicio de su llegada si: *en primer lugar*, ha estado aquí durante 3 años desde su fecha de llegada, incluso si no tuvo inicialmente intención de estar y no compró o alquiló un alojamiento con una duración de 3 o más años, se convierte en residente con carácter ordinario desde el principio del ejercicio fiscal en el que se cumpla el tercer aniversario de su llegada; *en segundo lugar*, si decide, después de su llegada, estar en Reino Unido durante 3 años o más desde el día de su llegada, se convierte en residente con carácter ordinario desde el principio del ejercicio fiscal en el que tome esa decisión-; y, *por último*, si adquiere o alquila un alojamiento con una duración de 3 años o más – se convierte en residente con

carácter de ordinario desde el 6 de abril del ejercicio fiscal en el que compre o alquile, salvo que la transmita antes de 3 años desde su llegada.

A esta regla de los 3 años, hay que añadir lo contenido en el manual HMRC6 acerca de la *repetición de visitas*. Esta regla pretende evitar que los sujetos esquiven las reglas anteriores, y con ello las consecuencias de convertirse en residente ordinario, mediante visitas inferiores a 183 días, que se repiten año tras año y que no son realmente visitas esporádicas, sino una residencia con carácter ordinario encubierta. Por eso, la HMRC establece que si una persona, tras 3 ejercicios fiscales completos, se ha creado un patrón en el que esas visitas suponen más de 91 días de media y las visitas continúan, ésta se convierte en residente con carácter ordinario desde el comienzo del siguiente ejercicio fiscal.

Un claro ejemplo de esta regla lo encontramos en la Sentencia del asunto *Lysaght contra IRC*, antes mencionado, en la que la resolución de los Comisionados consideró residente al señor Lysaght atendiendo –entre otros factores- a que sus visitas regulares a Reino Unido en los ejercicios 1922/23, 1923/24 y 1924/25 supusieron más de 91 días<sup>198</sup>.

#### 2.2.4.1.3.- Acreditación

La normativa británica además de establecer una forma concreta de acreditar la no residencia –mediante la presentación de un modelo tributario<sup>199</sup>- ha adoptado una serie de medidas para evitar que el contribuyente escape de su condición de residente. Para la HMRC británica existen dos tipos de contribuyentes que dejan de ser residentes en Reino Unido para pasar a ser no residentes, los *temporary non-resident* (no residentes temporales) y los *permanent non-resident* (no residentes permanentes).

---

<sup>198</sup> En concreto, el señor Lysaght durante los tres ejercicios mencionados realizó las siguientes visitas: el ejercicio 1922/23, 101 días, el ejercicio 1923/24, 94 días y el ejercicio 1924/25 84 días, lo que supone una media de 93 días.

<sup>199</sup> Este modelo tributario de la HMRC se denomina P85 y en él se aportan todos los detalles de la conversión del contribuyente en no residente.

Un *temporary non-resident* (no residente temporal) o, como también lo denomina la HMRC, un *non-resident employee* (empleado no residente) es un contribuyente que ha aceptado un contrato de trabajo a tiempo completo en el extranjero y que regresará a Reino Unido cuando su contrato haya finalizado, por lo que la expectativa de la HMRC es que pase –al menos- un ejercicio fiscal completo en el extranjero y después regrese. Este contribuyente pasará a ser considerado por la HMRC como no residente desde su fecha de salida del país hasta que vuelva, si acredita esta situación con la presentación de un contrato de trabajo. Durante este período de no residencia, podrá regresar a Reino Unido hasta un máximo de 183 días en un ejercicio fiscal o una media menor a 91 días por ejercicio sobre un período de cuatro ejercicios fiscales. En el momento en que el contribuyente regrese a Reino Unido de forma permanente será clasificado de nuevo como residente.

El *permanent non-resident* (no residente permanente), en cambio, deberá convencer a la HMRC de que su decisión de abandonar el país es definitiva o, por lo menos, por un periodo de tiempo sustancial (mayor de tres años). Este tipo de no residentes tendrá las mismas limitaciones en referencia a las visitas a Reino Unido pero, además la HMRC necesitará ver muestras de que la intención del contribuyente es no regresar y que su traslado es permanente. La venta de la casa de Reino Unido y la compra de otra en el país donde se traslada suelen ser suficientes para evitar los Tribunales.

Como habrá podido observarse, existe la posibilidad para el futuro no residente trabajador por cuenta ajena, cuya expectativa es trabajar fuera de Reino Unido durante al menos 3 años, de decidir entre comunicarle a la HMRC que va a pasar a tener la situación de *no residente temporal* por su condición de trabajador en el extranjero o de *no residente permanente* por residir un tiempo sustancial en el extranjero. Esta decisión será importante dadas las diferentes consecuencias tributarias entre una opción y otra.

Finalmente, debemos mencionar que es práctica habitual para acreditar la no residencia en Reino Unido, entre otras, vender la vivienda en Reino Unido o rescindir el alquiler y notificarlo a las autoridades locales, renunciar a cualquier cargo en cualquier sociedad mercantil, darse de baja de clubes sociales, no regresar a Reino Unido durante todo el ejercicio fiscal siguiente, cancelar todas las tarjetas de crédito domiciliadas en

cuentas bancarias en Reino Unido y reducir los depósitos en esas cuentas al mínimo, vender los vehículos, crear una empresa o ser contratado como trabajador en el nuevo Estado de residencia, empadronarse en la entidad local de nueva residencia, obtener la tarjeta sanitaria de ese Estado o establecer vínculos sociales y culturales en la nueva residencia.

#### 2.2.4.1.4.- Método de cálculo

La HMRC británica, desde el cambio normativo llevado a cabo por la *Finance Act* de 2008 (con efectos desde el día 6 de abril de 2008), cuenta como día de presencia en Reino Unido si el sujeto está hasta el final del día<sup>200</sup> (es decir, a medianoche), lo que significa que los días de llegada a Reino Unido cuentan pero no los días de salida ni los días en los que se llega y se sale. Hasta esta reforma, contaba cualquier día en el que se llega o sale de Reino Unido. En referencia a las ausencias, cabe deducir de las resoluciones sintetizadas en los manuales de la HMRC que éstas no computan a los efectos de determinar ese primer período de permanencia pero sí en los siguientes. Un buen ejemplo de esta práctica lo encontramos en las Sentencias *Shepherd contra HMRC* y *Gaines-Cooper contra HMRC*.

#### 2.2.4.2.- Centro de intereses económicos

Aunque la doctrina científica y la jurisprudencia suelen hablar de *connecting factors*<sup>201</sup> (criterios de conexión), en general, para referirse tanto al “centro de intereses económicos” como a los “intereses personales”, hemos preferido separar su estudio porque –sin discrepar en absoluto de esta descripción- nos parece que facilita su

---

<sup>200</sup> Aunque podría deducirse de la redacción de la HMRC, ésta, aclara que esta norma de la estancia hasta medianoche no se aplica a pasajeros que viajen entre países diferentes a Reino Unido y que pernocten el día de llegada en Reino Unido para salir al día siguiente, salva que el pasajero haya realizado alguna actividad relacionada con negocios, visitas a una propiedad, convención u otras actividades sociales.

<sup>201</sup> Esta es la expresión que utiliza el HMRC en sus manuales, en los que intenta resumir la doctrina jurisprudencial británica en el Derecho tributario.

comparación con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico español. Como se analizará, hemos dividido estos *connecting factors* –entre los que destacan<sup>202</sup> los lazos familiares, los lazos sociales, los lazos económicos o los lazos referentes a la propiedad- en dos, los relacionados con los intereses económicos y los relacionados con los intereses personales.

Para el estudio de este factor de conexión, centraremos nuestro análisis en la jurisprudencia del *The Supreme Court*. Con respecto al concepto de “centro de intereses económicos” destacamos cuatro asuntos significativos de la jurisprudencia británica que nos dan las claves para determinar lo que –para el ordenamiento jurídico británico- constituye el núcleo principal, la base de las actividades económicas o de los intereses económicos de una determinada persona. Dichas Sentencias son: *Reid contra IRC (1926)*, *Levene contra IRC (1928)*<sup>203</sup>, *Gaines-Cooper contra HMRC (2006)*, *Cherney contra Deripaska (2007)* y *OJSC Oil Company Yugraneft (En liquidación) contra Roman Arkadievich Abramovich y otros (2008)*.

Las Sentencias *Reid contra IRC (1926)* y *Levene contra IRC (1928)*, son de gran importancia, ya que fueron los que iniciaron la configuración del concepto de los *lazos económicos* y los *lazos referentes a la propiedad*, que nuestro legislador identifica como “intereses económicos”. Para los magistrados de la Sentencia *Reid* existían claras conexiones económicas entre la señora Reid y Reino Unido, que podrían conducir a considerarla (junto con otros factores) residente. Estas conexiones eran, en concreto, una serie de negocios de su propiedad que ella misma dirigía y cuyos ingresos y gastos eran gestionados en una cuenta bancaria junto con las regulares visitas a su hermana residente en Reino Unido. Sin embargo en la Sentencia *Levene*, su conexión no estaba fundamentada en un negocio propio sino en su puesto de trabajo en una entidad mercantil británica y sus constantes viajes a Reino Unido para reportar sobre su trabajo. Como vemos en estas dos Sentencias, la justicia británica no realiza ninguna comparación en términos de cantidad de intereses sino que modela un criterio de determinación de la residencia habitual en Reino Unido fundamentada en la gestión de

---

<sup>202</sup> Como hemos comentado en la introducción del epígrafe, no existe una lista cerrada de *connecting factors* en el caso de la legislación doméstica de Reino Unido.

<sup>203</sup> Esta Sentencia en concreto, es la Sentencia de referencia en las resoluciones durante 80 años tal y como pone de manifiesto la Sentencia *Gaines-Cooper contra HMRC*, en su apartado 13.

negocios propios en Reino Unido o en el trabajo por cuenta ajena en una entidad mercantil británica junto con las visitas regulares.

Esta conexión compuesta por la propiedad y gestión de una empresa o un trabajo remunerado, ambos con sede social en Reino Unido, que no realiza ninguna comparación en términos de cantidad, es la que marca la dirección de la jurisprudencia hasta las Sentencias más recientes, como la Sentencia *Gaines-Cooper contra HMRC*. En esta Sentencia se estima por el Tribunal para fundamentar su residencia en Reino Unido –y por tanto la desestimación de sus pretensiones- que el señor Gaines-Cooper estaba íntimamente relacionado con una serie de negocios con sede fuera de Reino Unido pero con una importante actividad en Reino Unido que él mismo dirigía con visitas regulares.

Sin embargo, el *The Supreme Court* en las Sentencias *Cherney contra Deripaska (2007)* y *OJSC Oil Company Yugraneft (En liquidación) contra Roman Arkadievich Abramovich y otros (2008)* -donde la resolución estima la no residencia de los sujetos - sí entra a juzgar el volumen de los intereses económicos de los sujetos con respecto al resto de sus intereses fuera de Reino Unido. En la Sentencia *Cherney contra Deripaska*, aunque se tiene por probado que el señor Deripaska es propietario de compañía de servicios británica y de otros intereses económicos en Reino Unido, el Tribunal concluye que suponen una mínima parte de sus intereses económicos globales. También en la Sentencia de *OJSC Oil Company Yugraneft (En liquidación) contra Roman Arkadievich Abramovich*, se considera probada la gran inversión realizada por el señor Abramovich en un club de fútbol pero, dado que esta suma será difícilmente recuperada por él, que no tiene ningún cargo directivo en el mismo y que carece de cualquier otra participación en empresas de Reino Unido, el Tribunal estimó que no puede ser considerado residente. Debemos destacar de estas dos últimas Sentencias que ambos sujetos nunca fueron residentes con anterioridad en Reino Unido, al contrario que los sujetos de las tres Sentencias anteriores.

A la vista de las Sentencia del Tribunal examinadas, podemos concluir que el criterio de intereses económicos será tenido en cuenta por el ordenamiento jurídico británico y podrá llegar a determinar la residencia de un sujeto en Reino Unido –unido a otros criterios- si: en *primer lugar*, el sujeto es titular de una empresa en Reino Unido; en *segundo lugar*, realiza un trabajo por cuenta ajena para una empresa con sede en



Reino Unido, en *tercer lugar*, la empresa de la que es titular el sujeto, aunque con sede fuera de Reino Unido, tiene una intensa actividad en Reino Unido; y, *por último*, si la cantidad invertida es relevante con respecto al global de sus intereses económicos en todo el mundo.

#### 2.2.4.3.- Intereses personales

Cuando tratamos el criterio de intereses personales en la normativa española, analizamos como éste se centra, exclusivamente, en las relaciones relativas al cónyuge e hijos menores del sujeto, es decir en los intereses familiares. Por el contrario, en el estudio de este criterio por la doctrina británica aparecen tanto los intereses familiares, como los intereses sociales. Y, como analizaremos, los intereses familiares no se limitan únicamente al cónyuge e hijos menores.

El apartado 11 de la Sentencia *Gaines-Cooper contra HMRC*, del *The Supreme Court* concluye que “el señor Gaines-Cooper es un empresario de prestigio. Su domicilio de origen estaba en Inglaterra (y Gales) y sigue siendo ciudadano británico. Su proceso ante los comisionados data de 1976, cuando con 39 años de edad, adquiere como domicilio por elección las Islas Seychelles. Pero, de su Resolución, conocemos que continuó domiciliado en Inglaterra hasta algún momento del ejercicio 2003-2004. Entre 1976 y 2004 llevó una vida internacional, como se acredita en la Resolución. Pero, por referencia *inter alia* a dos casas sucesivamente mantenidas y ocupadas de forma significativa por él en Berkshire y en Oxfordshire a lo largo de estos años y *la presencia en Inglaterra, después de 1977, de su última esposa, con la que se casó en 1993 y también, de su hijo desde su nacimiento en 1998 hasta después de 2004*, los comisionados llegaron a la conclusión de que desde 1992 a 2004, el (...) recurrente, “ha vivido de forma permanente en su última casa en Inglaterra y que, por tanto, a pesar de su residencia en Seychelles, durante todos esos años, él era residente con carácter ordinario en Reino Unido durante los años examinados”.

Como ha quedado patente, la residencia con carácter ordinario de la esposa e hijo menor del señor Gaines-Cooper en Reino Unido describe claramente el criterio de

intereses personales como criterio para probar la residencia, con el mismo carácter, del sujeto pasivo. A este criterio lo denomina la doctrina británica generalmente como “lazos familiares”. Esta prueba junto con la apuntada en el epígrafe anterior con una serie de negocios dirigidos en Reino Unido, dirigidos por él mediante visitas regulares (intereses económicos) hicieron que el Tribunal Supremo considerara al señor Gaines-Cooper como residente con carácter ordinario.

Aunque hemos analizado una de las Sentencias más recientes y significativas, existen más ejemplos, de la aceptación de este criterio por parte de los Tribunales para determinar la residencia. En algunas Sentencias, como *Reid contra IRC*, el criterio llega mucho más lejos que en caso del ordenamiento jurídico español al considerar la residencia de una hermana en Reino Unido como prueba de residencia, junto con los analizados en el epígrafe anterior referentes a sus intereses económicos, para considerarla residente en Reino Unido. Igualmente significativo es la Sentencia *Kinloch contra IRC*, en el que aunque consideró a la señor Kinloch -viuda, viviendo en India y con un hijo estudiando en Reino Unido- residente en Reino Unido principalmente por la frecuencia y regularidad de sus viajes a Reino Unido, el criterio de sus intereses familiares por la residencia de su hijo en Reino Unido resultó determinante para motivar la resolución definitiva.

También los intereses sociales son un factor de conexión reconocido por la jurisprudencia británica en Sentencias tan relevantes como *Levene contra IRC* y *Lysaght contra IRC*. Mientras en la primera Sentencia los Comisionados encuentran un lazo de unión con Reino Unido las visitas regulares a una iglesia de Reino Unido del señor Levene junto con los intereses económicos; en la segunda se tuvo en cuenta en la resolución de los Comisionados su condición de miembro del señor Lysaght de un club social para reforzar la condición de residente en Reino Unido. Debemos apuntar en este momento que, aunque no está previsto en la normativa española los factores sociales como una circunstancia que determine la residencia en España, sí que aparece en Sentencias en las que se sigue lo previsto en Convenios internacionales, como las del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005 y 4 de julio de 2006 (ambas dirigidas al mismo contribuyente, la primera sobre el Impuesto sobre el Patrimonio y la segunda sobre el IRPF) que afirman textualmente: “la pertenencia del recurrente a clubs

deportivos (Real Automóvil Club) o recreativos (Clubs marítimos de Ibiza y Marbella) constituyen un elemento más en pro de la relación personal con España<sup>204</sup>.

#### 2.2.4.4.- Lazos de nacimiento

Este factor de conexión, que la jurisprudencia británica denomina comúnmente “lazos de nacimiento” no tiene la misma importancia –cualitativamente hablando, que ninguno de los anteriores, pero Sentencias como *Reid contra IRC*, *Levene contra IRC*, *IRC contra Zorab o OJSC Oil Company Yugraneft (En liquidación) contra Roman Arkadievich Abramovich* nos recuerdan que puede llegar a ser determinante.

Efectivamente, nos encontramos con cuatro Sentencias en las que los Tribunales reflexionan sobre el lugar de nacimiento de los contribuyentes y en los que éste – observadas ya las circunstancias anteriores- hace que el Tribunal se incline sobre si el sujeto es residente o no.

En las Sentencias *Reid contra IRC* y *Levene contra IRC* el lazo de nacimiento constituye la circunstancia definitiva que hace que los magistrados se decanten por la residencia en Reino Unido. Para los magistrados de ambas Sentencias, las claras conexiones entre la señora Reid y el señor Levene con Reino Unido se encuentran precedidas por un hecho claro, con el cual inician el texto de su resolución: “El apelante, un sujeto británico”<sup>205</sup>. Según avanza la resolución, tanto la señora Reid, con los negocios de su propiedad que ella misma dirigía y cuyos ingresos y gastos eran gestionados en una cuenta bancaria junto con las regulares visitas a su hermana residente en Reino Unido, como el señor Levene, con su puesto de trabajo en una entidad mercantil británica y sus constantes viajes a Reino Unido para reportar sobre su trabajo, acudir al médico y asistir a los servicios religiosos, muestran claras conexiones

---

<sup>204</sup> Párrafo 5 del Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 15 de diciembre de 2005, rec. 1111/1999 y párrafo 12 del Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 de julio de 2006, rec. 3400/2001.

<sup>205</sup> La ciudadanía británica se encuentra regulada en la *British Nationality Act 1981* (Ley de la nacionalidad británica de 1981)

con Reino Unido a las que alude el texto de la resolución. Pero es en el momento de dictar la Sentencia cuando, ya examinados todos los hechos, los magistrados vuelven a los lazos de nacimiento y vuelve a repetir la afirmación anterior “El apelante es un sujeto británico...”, determinando la residencia con carácter ordinario tanto de la señora Reid como del señor Levene.

Sin embargo la decisión final es diferente en las Sentencias *IRC contra Zorab o OJSC Oil Company Yugraneft (En liquidación) contra Roman Arkadievich Abramovich*, pero fundamentada en la misma causa: el lugar de nacimiento del sujeto. En la primera Sentencia, queda reflejada desde el principio la gran consideración del Tribunal hacia la circunstancia de que el señor Zorab nació en India y permaneció allí hasta que se jubiló, aun cuando éste ha visitado de forma regular Reino Unido desde esa fecha (sin permanecer más de 183 días en Reino Unido<sup>206</sup>). En esta Sentencia, como puede apreciarse, el resto de circunstancias pasan a un segundo plano y se resuelve considerarlo no residente con base en su lugar de nacimiento. De forma parecida se resuelve la residencia del señor Abramovich, al considerarse de fundamental importancia que éste nunca fuera residente con anterioridad en Reino Unido, al haber nacido en Rusia, junto con el importe de sus negocios fuera de Reino Unido, aun cuando sus visitas y estancias en Reino Unido son regulares y frecuentes.

Como hemos podido comprobar, a pesar de la gran importancia de la presencia y los intereses económicos y personales, el lugar de nacimiento como factor de conexión se revela decisivo a la hora de tomar una decisión sobre la condición de residente o no de un sujeto.

---

<sup>206</sup> Como hemos analizado anteriormente, la sección 831 de la *Income Tax Act 2007* deja absolutamente claro que la única situación en la que, sin excepción, una persona será considerada residente en Reino Unido por el simple cómputo de días, es su permanencia en el país durante 183 días o más en un ejercicio fiscal.

#### 2.2.4.5.- Reformas previstas

Amparándose en el resultado de la consulta popular de 17 de junio de 2011<sup>207</sup>, el Gobierno ha propuesto la introducción una serie de reformas en la legislación tributaria, mediante el *Finance Bill* de 2013 que, presumiblemente, se aprobará en el Parlamento, a través de la *Finance Act* de 2013, con efectos para el ejercicio 2013-2014.

La base fundamental de la consulta se centraba en conocer la opinión de la población al respecto de considerar a todos los residentes en Reino Unido como residentes ordinarios, si han residido en Reino Unido durante los últimos cinco ejercicios fiscales. El resto de contribuyentes serían considerados como residentes no ordinarios, salvo que tuvieran sólo una casa y ésta estuviera en Reino Unido o que, siendo propietarios de más de una casa, todas ellas estuviera en Reino Unido. Para ello, el Gobierno, solicitó en la consulta popular que se optara entre mantener el concepto de residencia ordinaria en el Derecho tributario, definiendo legalmente el mismo en la forma propuesta, o abolir el concepto de residencia ordinaria como concepto del Derecho tributario excepto para las exenciones por los rendimientos de los residentes ordinarios obtenidos en el extranjero no transferidos a Reino Unido.

El objetivo final pretendido por el Ejecutivo con esta medida era, principalmente, regular normativamente los períodos de residencia habitual que hacen que un contribuyente sea considerado residente con carácter ordinario y, por ende, evitar que aquellos contribuyentes que residen habitualmente en Reino Unido puedan ser considerados residentes con carácter no ordinario. No obstante, los resultados de esta consulta no se pudieron incluir en la *Finance Act* de 2012 debido –en opinión del Gobierno- a dos razones fundamentales: *la primera*, que la misma podría resultar perjudicial para las arcas del Estado al convertir en residentes con carácter no ordinario a actuales residentes con carácter ordinario; y *la segunda*, que la otra opción que proponía el Ejecutivo en su consulta era la abolición del término *ordinarily resident* (residente con carácter ordinario), reduciendo a dos categorías a los residentes en Reino

---

<sup>207</sup> Vid. en este sentido el apartado 6 de la consulta popular de 17 de junio de 2011

Unido, residentes domiciliados y no domiciliado, era demasiado precipitada<sup>208</sup>. Con este cambio, la residencia de forma habitual en Reino Unido te convertiría en residente y el domicilio te calificaría como domiciliado o no a los efectos del acceso al *régimen de remisión*<sup>209</sup>.

El gobierno británico, en la redacción del *Finance Bill* de 2013, propone finalmente abolir el concepto de residencia ordinaria como concepto del Derecho tributario, excepto para las exenciones por los rendimientos de los residentes ordinarios obtenidos en el extranjero no transferidos a Reino Unido e incorporar un “test de residencia” que clarifique cuando un contribuyente será considerado residente en Reino Unido.

En la *primera* de las propuestas, la referente al concepto de residencia ordinaria, de aprobarse la *Finance Act* de 2013 sin cambios sobre el *Finance Bill* de 2013, la legislación tributaria de Reino Unido eliminará cualquier referencia al concepto de residencia ordinaria a partir del ejercicio 2013-2014; y, en la *segunda*, incorporará el siguiente “test de residencia”, que consta de tres partes.

La primera de las partes del test, que denomina parte A, define las circunstancias en las que un contribuyente será considerado no residente; la segunda, que denomina parte B, define las circunstancias en las que un contribuyente será considerado residente; y la tercera parte, que denomina parte C, que se aplicará a los casos en que no puedan aplicarse ni la parte A ni la B. En el caso de que, atendiendo a las circunstancias de las partes A y B pueda ser considerado tanto residente, como no residente, será considerado no residente.

La *parte A* establece las siguientes condiciones para considerar a un contribuyente como no residente: *en primer lugar*, se le considerará no residente si no lo era en ninguno de los tres ejercicios fiscales anteriores y ha residido en Reino Unido, en el presente ejercicio fiscal, menos de 45 días; *en segundo término*, también será

---

<sup>208</sup> Estas razones fueron expuestas por el Secretario del Tesoro (David Gauke) en una nota del Ministerio el 6 de diciembre de 2011.

<sup>209</sup> Analizaremos las características del este régimen en el epígrafe dedicado al mismo.

considerado no residente si ha sido residente en uno o más de los tres ejercicios fiscales anteriores y ha residido en Reino Unido, en el presente ejercicio fiscal, menos de 10 días; y, *por último*, será considerado no residente si el contribuyente sale del Reino Unido para trabajar en el extranjero y ha residido en Reino Unido, en el presente ejercicio fiscal, menos de 90 días, siempre y cuando no haya trabajado más de 20 días en Reino Unido, en el presente ejercicio fiscal.

*La parte B* establece que, el contribuyente será considerado residente: *en primer lugar*, si reside en Reino Unido 183 días o más en un ejercicio fiscal; *en segundo lugar*, también será considerado residente si su casa se encuentra en Reino Unido o, si teniendo más de una, todas están en Reino Unido; y, *por último*, será considerado residente si el contribuyente está en Reino Unido para trabajar a jornada completa.

Finalmente, *la parte C*, subsidiariamente, determinará la residencia o no de un contribuyente mediante la unión de un determinado período de permanencia con una serie de *connecting factors* (criterios de conexión). Estos criterios de conexión serán la familia, la vivienda a su disposición, el trabajo sustantivo, la presencia en Reino Unido en ejercicios previos o la presencia mayor tiempo que en cualquier otro lugar. La aplicación de estas reglas, diferirá según se trate de contribuyentes que llegan a Reino Unido o que lo abandonan. Los factores relevantes para los contribuyentes que llegan a Reino Unido serán: que tengan familia residente en Reino Unido, que tengan un empleo en Reino Unido (por cuenta ajena o propia), que tengan un lugar donde residir en Reino Unido y que hayan residido 90 días o más en Reino Unido en los ejercicios fiscales anteriores. En el caso de los residentes que abandonan Reino Unido, deberán tenerse en cuenta los mismos factores relevantes que en el caso anterior, excepto el relativo a haber residido 90 días o más en Reino Unido en los ejercicios fiscales anteriores, que se sustituirá por el de que el contribuyente haya permanecido más días en Reino Unido que en otro Estado, durante el ejercicio fiscal.

Por lo tanto, como consecuencia de la parte B del “test de residencia”, a partir de la aprobación de esta normativa, la presencia en Reino Unido 183 días o más (y también la posesión de una única casa que a radique en Reino Unido y el trabajo a tiempo completo en Reino Unido), convertirán –sin más- a un contribuyente en residente. En

cambio la presencia en Reino Unido menos de 183 días no determinará la residencia de un contribuyente sin que ésta vaya unida a otro u otros criterios de conexión.

Para el caso de los contribuyentes que llegan a Reino Unido, éstos serán considerados residentes si, *en primer lugar*, residen allí entre 45 y 89 días y, además, cumplen con 3 de los factores de la parte C; o, *en segundo lugar*, si residen entre 90 y 119 días y cumplen con 2 factores; o, *finalmente*, si residen entre 120 y 182 días y cumplen con 1 factor.

Para el caso de los contribuyentes que abandonan Reino Unido, se les considerará residentes si, en primer lugar, residen allí entre 10 y 44 días y, además, cumplen con 3 de los factores de la parte C; o, en segundo lugar, si residen entre 45 y 89 días y cumplen con 2 factores; o, en tercer lugar, si residen entre 90 y 119 días y cumplen con 1 factor; o, finalmente, si residen entre 120 y 182 días y no cumplen con ninguno de los factores.

En conclusión, de convertirse el *Finance Bill* de 2013 en la *Finance Act* de 2013, y desaparecer el carácter ordinario o no ordinario de la residencia, tendríamos que tres serían los criterios que –por si solos– convertirían a un contribuyente en residente en Reino Unido: la presencia en Reino Unido 183 días o más, como criterio de permanencia y la posesión de una única casa que a radique en Reino Unido y el trabajo a tiempo completo en Reino Unido, ambos como criterios de conexión incluidos en el criterio de intereses económicos. Mientras que los factores incluidos en el criterio de los intereses personales únicamente convertirán a un contribuyente en residente unidos al criterio de la permanencia.

#### 2.2.5.- La residencia en Escocia

La singularidad de Escocia dentro de Reino Unido supone ciertos regímenes especiales en diferentes áreas. En concreto, en el *income tax*, la *Scotland Act 1998* (Ley de Escocia) prevé que el Parlamento escocés pueda incrementar o reducir el tipo impositivo, determinado por el Parlamento británico, para los residentes fiscales en



Escocia en no más de un tres por ciento. Esta potestad del Parlamento de Escocia, única nación de las que componen el Reino Unido que dispone de ella, se denomina “poder de variación impositiva del Parlamento escocés” (*tax-varying power of the Scottish Parliament*) y deberá acordarse siempre para un ejercicio fiscal concreto y aprobarse antes del inicio del ejercicio, pero nunca con más de 12 meses de antelación, de acuerdo con las secciones 73 y 74 de la *Scotland Act 1998*.

Esta variación, que únicamente será aplicada a los residentes fiscales en Escocia, requiere de la consiguiente determinación de la residencia fiscal, la cual se recoge en la sección 75 de la misma ley. El único criterio –salvo una excepción– que determina la residencia fiscal en Escocia es el de la permanencia, fundamentado en el mantenimiento, por parte del contribuyente, de un vínculo más estrecho con este territorio.

Y así, un contribuyente es considerado residente a efectos fiscales en Escocia, si éste es, a la vez, considerado residente (con independencia del carácter de esa residencia) en Reino Unido, a efectos del *income tax*, durante un ejercicio fiscal y Escocia es la parte de Reino Unido con la que mantiene un vínculo más estrecho durante ese ejercicio. Se considerará que el contribuyente mantiene un vínculo más estrecho durante ese ejercicio con Escocia, si se cumple uno o más de los siguientes supuestos:

El primero, que resida al menos una parte del ejercicio en Escocia, durante la que su vivienda principal en Reino Unido se encuentra en Escocia y la utiliza como su lugar de residencia y el tiempo que reside allí es, al menos, igual o superior (considerado en su totalidad) al tiempo en el que su vivienda principal en Reino Unido no está en Escocia

Y, el segundo, que el número de días que pase en Escocia ese ejercicio es igual o superior al número de días que pasa en cualquier otro lugar de Reino Unido.

La única excepción, también fundamentada en la existencia de un estrecho vínculo con Escocia, la marcan los miembros de los Parlamentos Británico, Europeo y Escocés, ya que, de acuerdo con el artículo 2, apartado c, de la sección 75 de la *Scotland*

*Act 1998*, un contribuyente que, durante todo o parte del ejercicio, es miembro del Parlamento por un distrito electoral de Escocia, miembro del Parlamento Europeo por Escocia o miembro del Parlamento Escocés será considerado residente a efectos fiscales en Escocia.

En cuanto a la forma de contabilizar los días residencia, el artículo 4 de la sección 75 de la *Scotland Act 1998*, establece que un contribuyente reside un día en Escocia si, y sólo si, está en Escocia al final de ese día, y reside un día en cualquier otro lugar de Reino Unido si, y sólo si, está en Reino Unido al final de ese día y no es un día en el que se considera que reside en Escocia.

La normativa clarifica también tanto la noción de “vivienda principal ubicada en Escocia”, como el concepto de “lugar de residencia”. A estos efectos, el artículo 5 de la sección 75 de la *Scotland Act 1998* establece que la vivienda principal de un contribuyente se encuentra en Escocia si el contribuyente tiene un lugar de residencia en Escocia y, en caso de tener dos o más lugares de residencia en Reino Unido, si Escocia es el lugar de entre éstos que, en ese momento, es su principal lugar de residencia en Reino Unido. Mientras que el artículo 6 de la sección 75 de la *Scotland Act 1998* clarifica que en el concepto de lugar de residencia se incluyen tanto embarcaciones, como cualquier otro medio de transporte.

#### 2.2.6.- El cambio de residencia a un paraíso fiscal

Ya hemos analizado anteriormente, cuando nos referíamos al cambio de residencia a un paraíso fiscal y sus consecuencias en el ordenamiento jurídico español, cuál era el concepto de paraíso fiscal para la legislación doméstica española. Ahora, nos centraremos en la concepción de paraíso fiscal que realiza el ordenamiento jurídico británico. Al mismo tiempo, nos parece interesante reseñar en este epígrafe el camino seguido por la palabra paraíso y la consecuente diferencia de percepción que para los británicos tiene el término paraíso fiscal, derivada de un error de traducción y que puede ayudarnos a comprender la sutil –aunque existente- diferencia entre las concepciones que ambos ordenamientos jurídicos tienen sobre los paraísos fiscales. Efectivamente,

como sabemos los paraísos fiscales en Reino Unido se denominan *Tax Haven* (en inglés, puerto o refugio fiscal) y no *Tax Heaven* (en inglés, paraíso fiscal). Este error, como comenta LANGER, se produjo al traducir del inglés al francés el término *Tax Haven* por *Paradis Fiscaux*<sup>210</sup>. Y así pasó al español sin ser corregido.

Al contrario que en el caso de España, Reino Unido no tiene ninguna normativa referente a paraísos fiscales, ni una lista con los países o territorios considerados como tales. No obstante, Reino Unido sigue la definición de paraíso fiscal dada por la OCDE y, por supuesto, posee reglas anti-abuso como las *CFC, Thin Capitalization*<sup>211</sup> (o reglas de subcapitalización) y normativa referente a los precios de transferencia<sup>212</sup>. No obstante, como hemos analizado anteriormente, muchos de los considerados paraísos fiscales por diferentes Estados, forman parte tanto de las dependencias de la Corona británica, como de los territorios británicos de ultramar.

2.2.7.- El caso particular de los *non-domiciles* o “no domiciliados” y el “régimen de remisión”

2.2.7.1.- Origen

Los no familiarizados con la normativa tributaria británica observan con cierta extrañeza que una persona física pueda no estar domiciliada en un Estado y, a la vez, ser residente en él. Esta situación no es nada extraña para los contribuyentes británicos, ya que el domicilio es un concepto de gran arraigo en Gran Bretaña, basado en el fuero civil personal del individuo y que es de suma importancia en la regulación de su régimen económico matrimonial y de su sucesión hereditaria.

---

<sup>210</sup> LANGER, M. J.: “*Practical International Tax Planning*”, Practising Law Institute, Nueva York 3ª edición, 1985, página 30-1.

<sup>211</sup> Se pueden consultar en referencia a estas reglas, los manuales informativos de la siguiente página web: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm570000.htm>

<sup>212</sup> Se puede encontrar abundante información sobre la regulación de los precios de transferencia en Reino Unido en el siguiente enlace: <http://www.hmrc.gov.uk/international/transferpricing.htm>

El “régimen de remisión” supone que los tributos derivados de los rendimientos o las ganancias patrimoniales no se devengan hasta que son “remitidos”, es decir son transferidos, a Reino Unido, proporcionando a los contribuyentes, que pueden (residentes no ordinarios y residentes no domiciliados) y deciden optar al mismo, lo que la doctrina llama un “aplazamiento” de la deuda tributaria. En el caso de los residentes no ordinarios el régimen sólo se aplica los rendimientos, mientras que en el caso de los no domiciliados se aplica tanto a rendimientos, como a ganancias patrimoniales, lo que constituye la diferencia fundamental entre los residentes no ordinarios y los no domiciliados<sup>213</sup>.

Este régimen ha sido siempre defendido con base en la competitividad, a la idiosincrasia de la economía británica y al mantenimiento de conexiones en el exterior, compuesta, entre otras –como hemos analizado- por las dependencias de la Corona, los territorios de ultramar y la Commonwealth. Para los políticos de la época suponía una forma dar cabida tanto a los nacionales británicos que vivían en esos y otros territorios por diferentes períodos, como a los visitantes que pasaban largas temporadas en Reino Unido por cuestiones empresariales en su sistema tributario, haciendo de éste un sistema justo, claro y fácil de administrar<sup>214</sup>.

Aunque tiende a pensarse que la razón de ser del “régimen de remisión” fue la creación de los *non-domiciles*, esta no era la intención de los redactores del *Finance Bill 1914*, que no los tuvieron en cuenta en la primera redacción del Proyecto. Fue tras la fase denominada “*Committe stage*”<sup>215</sup>, en la Cámara de los Comunes cuando se modificó la redacción original, que incluía una categoría de contribuyente denominado *subjects ordinarily resident in a British Possession* (sujetos residentes con carácter ordinario en una posesión británica). Esta categoría se reemplazó por la de *non-domicile* al observar que esta acepción era demasiado amplia, ya que permitía considerar como

---

<sup>213</sup> Vid. a este respecto el folleto RDRM31000 alojado en la página web del HMRC ([www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk))

<sup>214</sup> Vid.: TILEY, J.: *Studies in the History of Tax Law, Volume 2*, Hart Publishing, Oxford, 2007, página 47

<sup>215</sup> Los proyectos de ley que comienzan en la Cámara de los Comunes (*Commons*) siguen 5 pasos antes de pasar a la Cámara de los Lores: una primera lectura, una segunda lectura, la fase del *Committee*, la fase del informe y la tercera lectura. Los *Committees* son una serie de comisiones parlamentarias que cuentan con un mínimo de 16 miembros y un máximo de 50, con una composición proporcional a la de la Cámara.

sujeto pasivo de impuesto sobre la renta a un ciudadano canadiense residente en Canadá. Finalmente, se decidió que el régimen de remisión fuera aplicable tanto a los residentes con carácter no ordinario, como a los *non-domiciles*.

La creación de esta categoría de contribuyentes supuso la introducción, por vez primera, del concepto de domicilio como factor relevante a efectos del impuesto sobre la renta. Entre los efectos que produjo la creación de los *non-domiciles* debemos destacar la desaparición de los contribuyentes denominados “sujetos pasivos no Británicos” que pasaban a engrosar esta categoría.

#### 2.2.7.2.- Situación actual

Como hemos analizado en el caso de la definición de residencia, tampoco las leyes tributarias definen el concepto de domicilio. Ha sido la jurisprudencia la que a través de sus Sentencias ha ido definiendo el concepto, que a su vez ha sido sintetizado por la doctrina en cinco principios básicos<sup>216</sup>. Estos principios son:

En *primer lugar*, que ninguna persona física puede carecer de domicilio; en *segundo lugar*, que nadie puede tener, de forma simultánea, más de un domicilio; en *tercer lugar*, que el domicilio debe radicar en un territorio sujeto a un sistema legal, sin importar que éste coincida con un Estado; en *cuarto lugar*, que un cambio de domicilio nunca puede presumirse, debe probarse; y, *por último*, que el domicilio debe estar determinado de acuerdo con el concepto inglés de domicilio.

Estos residentes son definidos por algunos autores como residentes no plenamente asentados<sup>217</sup> porque únicamente tributan por las rentas obtenidas en Reino

---

<sup>216</sup> La mayoría de autores suele nombrar únicamente tres principios (los tres primeros) pero dado que cierta parte de la doctrina nombraba los cinco, hemos decidido enumerarlos.

<sup>217</sup> Así los definen CALDERÓN CARRERO, CARMONA FERNÁNDEZ, MARTÍN JIMÉNEZ y TRAPÉ VILADOMAT, en nuestra opinión de forma muy acertada. Ya que, para nosotros, la expresión “no domiciliados” podría carecer de sentido en el ámbito tributario. (Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y TRAPÉ VILADOMAT, M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., página 94).

Unido o remitidas a Reino Unido, lo que se denomina en el ordenamiento jurídico británico *remittance basis*; o, como los define la OCDE, residentes que no tienen lo que se considera un vínculo permanente con el Estado y que tributan únicamente por los rendimientos derivados de fuentes fuera del Estado siempre y cuando este ingreso sea efectivamente repatriado o remitido. Cualquiera de las dos definiciones, en nuestra opinión, define perfectamente a los *non-domiciles*, pero no el porqué de su existencia en la actualidad. La respuesta a esta pregunta puede incluir infinidad de razones –la mayoría de ellas, como hemos analizado, históricas-, pero lo cierto es que, principalmente, existen por su aportación a la economía británica, tal y como se admite abiertamente por el *HM Treasury* en la introducción de la consulta popular sobre *non-domiciles* del día 17 de junio de 2011<sup>218</sup>.

La HMRC ofreció el 14 de febrero de 2011 una serie de datos, de los ejercicios 2004-05 a 2008-09, que –en su opinión- siguen justificando la existencia este régimen. La tabla de resultados ofrecida es la siguiente<sup>219</sup>:

EJERCICIO	Nº de Non-domiciles	Impuestos pagados (billones de libras)	Media por persona (en libras)
2004-05	110.000	3	30.000
2005-06	111.000	4	36.036
2006-07	117.000	5	42.735
2007-08	140.000	7	49.286
2008-09	123.000	6	47.967

En cuanto a las principales características de los *non-domiciles*, podemos citar dos, como las principales y que mejor los definen, las siguientes:

<sup>218</sup> En el primer párrafo de la página 3 de la Consulta se afirma, textualmente, que *el Gobierno reconoce que las personas físicas no-domiciliadas (“non-domiciles”) pueden realizar una valiosa contribución a la economía de Reino Unido – a través del dinero que gastan aquí, de los fondos en los que invierten, de su cualificación como empleados y de los impuestos que pagan*. La contribución de los no-domiciliados al impuesto sobre la renta supera los cuatro billones de libras según la HMRC.

<sup>219</sup> Vid. a este respecto:

<http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmhansrd/cm110214/text/110214w0002.htm>

En primer lugar, que son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en Reino Unido, de las que tributan en Reino Unido y, en segundo lugar, que únicamente están sujetos al impuesto sobre la renta por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en el exterior que remitan a Reino Unido –es decir trasladen a Reino Unido, ya sea a sus cuentas corrientes, en metálico o a través de pago mediante sus tarjetas de crédito, entre otras formas- las cuales deben declarar, de la forma que analizaremos a continuación.

Junto a estas características, la legislación –concretamente la *Income Tax Act 2007 (ITA 2007)*- establece una serie de obligaciones, modificadas recientemente por la *Finance Act 2012*, endureciendo en cierta medida las condiciones para ser o seguir siendo considerados *non domiciles*. Estas obligaciones son:

En *primer lugar*, de acuerdo con la sección 809H de la *ITA 2007*, los *non-domiciles* que decidan tributar conforme al sistema de remisión en un ejercicio fiscal y no por su renta mundial, y que hayan sido residentes al menos siete de los nueve ejercicios fiscales precedentes deberán abonar una cantidad anual de 30.000 libras y de 50.000 libras si han sido residentes al menos doce de los catorce ejercicios fiscales anteriores. Esta obligación no se aplica ni a los menores de 18 años ni a los que únicamente reciban del exterior por sus rendimientos y ganancias una cantidad inferior a 2.000 libras en el ejercicio fiscal.

En *segundo lugar*, de acuerdo con la sección 809L de la *ITA 2007*, los *non-domiciles* podrán recibir del exterior rendimientos y ganancias que no serán objeto de imposición, siempre y cuando las utilicen para realizar una inversión cualificada<sup>220</sup> en Reino Unido. Esta previsión de inversión cualificada es una novedad incluida en la *Finance Act 2012* para asegurar que la inversión produzca los beneficios esperados.

En *tercer lugar*, de acuerdo con la sección 809C de la *ITA 2007*, los *non-domiciles* que decidan tributar conforme al sistema de remisión en un ejercicio fiscal y,

---

<sup>220</sup> Esta “inversión cualificada” se define en la Consulta como *una inversión en empresas no reguladas, o reguladas en un mercado de valores que lleven a cabo una actividad comercial o se dediquen al desarrollo o alquiler de oficinas y locales comerciales*.

por tanto, abonen la cantidad anual requerida al efecto, deberán indicar una cantidad de sus rendimientos y ganancias en el exterior que esté sujeta a imposición que gravado como si se le gravara por su renta mundial, ésta diera lugar al pago la cantidad de 30.000 ó 50.000 libras (según el caso). Esto asegura que este pago se corresponda con un impuesto sobre sus rendimientos y ganancias.

Y, *por último*, los activos comprados en el exterior usando rendimientos y ganancias del exterior estarán sujetos, si éstos son remitidos a Reino Unido. No obstante, la sección 809X de la *ITA 2007* enumera una serie de exenciones para los *non-domiciles*.

Como hemos analizado, los *non-domiciles* son una *rara avis* para nuestra forma de analizar el Derecho tributario y la sujeción al impuesto sobre la renta.

Un gran sector de la doctrina científica, entre los que se encuentran WHITEMAN, SAUNDERS y ROHATGI, es de la opinión de que este tipo de contribuyente debería desaparecer o, al menos, ser objeto de una profunda revisión conducente a una futura desaparición<sup>221</sup>. Varios son los motivos que se han señalado para considerar esta desaparición, la mayoría de ellos derivados de la complejidad de funcionamiento del régimen, entre los que cabe destacar dos: *el primero*, que el concepto de *remittance* (remisión), no resulta nada claro, como lo prueba la larga lista de pronunciamientos de los Tribunales británicos; y, *el segundo*, que el régimen de remisión plantea problemas en el marco del Derecho de la Unión, como, por ejemplo, el que resulta de hacer abstracción de las bases imponibles extranjeras<sup>222</sup>.

---

<sup>221</sup> Vid.: ÁLVAREZ BARBETIO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, La Coruña, 2010, página 92.

<sup>222</sup> Vid.: WHITEMAN, P.: *Income Tax*, Sweet and Maxwell, Londres, 1994, página 1.112 y siguientes.



## 2.2.8.- Consideraciones finales

A diferencia de lo que ocurre en la legislación doméstica española, en Reino Unido –en la actualidad, y en espera de la aprobación de la *Finance Act 2013*- podremos encontrarnos con seis tipos<sup>223</sup> de contribuyentes: no residentes, residentes no ordinarios domiciliados, residentes no ordinarios no domiciliados, residentes ordinarios domiciliados, residentes ordinarios no domiciliados y residentes ordinarios no residentes<sup>224</sup>. Si se aprueba la *Finance Act 2013*, sin cambios respecto al *Finance Bill 2013*, el tipo de contribuyentes pasará a ser de tres: no residentes, residentes domiciliados y residentes no domiciliados.

En el caso de Reino Unido, podemos distinguir entre las consecuencias de ser considerado residente o no ser residente, no residente permanente o temporal, residente ordinario o no ordinario y de estar domiciliado o no en Reino Unido.

Para explicar las posibilidades de los sujetos pasivos de acogerse a este régimen, reproducimos el cuadro explicativo de la HMRC<sup>225</sup>:

---

<sup>223</sup> Esta clasificación es la que hace la HMRC y la que nosotros seguimos. No obstante, la explicación a autores que describen hasta 8 tipos de contribuyentes viene fundamentada en dividir a los no residentes en tres grupos: no residentes temporales, no residentes permanentes menos de 5 ejercicios y no residentes permanentes más de 5 ejercicios. Si bien es cierto, que esta diferenciación entre no residentes existe y la comentamos, estamos de acuerdo con la HMRC en no incluir esta diferencia al nombrar los tipos de contribuyentes. De aprobarse la *Finance Act 2013*, sin cambios respecto al *Finance Bill 2013*, el tipo de contribuyentes pasará a ser de tres: no residentes, residentes domiciliados y residentes no domiciliados.

<sup>224</sup> Este tipo de residente está contemplado por la HMRC (página 10 del manual HMRC6), aunque –como también apunta la HMRC cuando lo describe- se trata ciertamente de un caso extremadamente extraño. El ejemplo que expone la HMRC es el de una persona que vive de forma habitual en Reino Unido pero que, durante un ejercicio fiscal completo, no regresa a Reino Unido. Este tipo de residente, aunque contemplado por la HMRC, tiene dudoso fundamento jurídico y lo hemos incluido por estar contenido en los manuales de la HMRC.

<sup>225</sup> Este cuadro se encuentra en su versión original en la página 24 del manual explicativo HMRC6 de la HMRC, publicado en diciembre de 2010.

	Domiciliado	No domiciliado
Residente ordinario	No puede acceder al régimen de remisión Tributará por toda su renta mundial	Puede acceder al régimen de remisión Si accede al régimen de remisión: Tributará por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en Reino Unido Tributará únicamente por las ganancias patrimoniales y rendimientos generados en el exterior y remitidos a Reino Unido y dejará de tributar por los no remitidos
Residente no ordinario	Puede acceder al régimen de remisión Si accede al régimen de remisión: Tributará por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en Reino Unido Tributará por las ganancias patrimoniales generadas en el exterior Tributará únicamente por los rendimientos generados en el exterior y remitidos a Reino Unido y dejará de tributar por los no remitidos	Puede acceder al régimen de remisión Si accede al régimen de remisión: Tributará por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en Reino Unido Tributará únicamente por las ganancias patrimoniales y rendimientos generados en el exterior y remitidos a Reino Unido y dejará de tributar por los no remitidos

Para los no residentes, tendremos diferentes consecuencias de acuerdo con la sección 832 de la *Income Tax Act 2007*, la sección 27 de la *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003* y la sección 10 de la *Taxation of Chargeable Gains Act 1992*, según su situación. Por un lado, los *no residentes temporales* no deberán tributar por los rendimientos del trabajo generados en el exterior, pero sí por las ganancias patrimoniales y el resto de rendimientos. Por el otro, sólo los sujetos pasivos que hayan sido residentes, aunque sea en parte, cuatro de los últimos siete ejercicios inmediatamente precedentes al año de salida, que se conviertan en *no residentes por un período de menos de 5 ejercicios* y posean activos antes de salir, tributarán por las ganancias generadas por éstos.

Hemos analizado en el caso de los no residentes ciertas diferencias entre España y Reino Unido pero, lo que más diferenciará a ambos ordenamientos, será, por una parte, el criterio de habitualidad -que convierte al *residente* en *residente ordinario*- y, por otra, el domicilio -que afectará únicamente a los sujetos pasivos que tengan *rendimientos o ganancias patrimoniales procedentes del extranjero* durante el ejercicio fiscal- y determinará si los residentes deberán tributar en el impuesto sobre la renta por

toda su renta mundial o, por el contrario, podrán<sup>226</sup> dejar de tributar por los rendimientos y las ganancias patrimoniales generadas en el exterior y hacerlo, únicamente, por las remitidas a Reino Unido, de acuerdo con el “régimen de remisión” o *remittance basis*.

Como hemos analizado, en el caso de los *residentes no domiciliados*, éstos podrán no tributar en el impuesto sobre la renta ni por los rendimientos ni por las ganancias patrimoniales generadas en el exterior y no recibidas; mientras que los *residentes no ordinarios*, únicamente dejarán de tributar en el impuesto sobre la renta por los rendimientos que generen en el exterior y no reciban.

Finalmente, resulta de interés mencionar la solución dada por la legislación de Reino Unido al cambio de residencia de un Estado a otro que se produce antes de finalizar el año y por el que el contribuyente es residente una parte del año en cada Estado. En el caso de Reino Unido, esta situación se encuentra regulada por las *extra-statutory concessions* (concesiones estatutarias adicionales) A11, A78 y D2<sup>227</sup>.

La A11 -denominada *Residence in the United Kingdom: year of commencement or cessation of residence* (Residencia en Reino Unido: año de inicio o cese de residencia)- permite al sujeto pasivo, que deje de ser residente en Reino Unido antes de finalizar el ejercicio fiscal, calcular su cuota a pagar del impuesto derivada de sus rendimientos únicamente por el período en el que haya residido, siempre que cumpla con una de las siguientes reglas:

---

<sup>226</sup> Debemos destacar que el “sistema de remisión” es siempre una opción y no una obligación. La decisión, tal y como explica la HMRC en su manual HMRC6, deberá tener en cuenta por parte del sujeto pasivo:

- “- Los rendimientos externos que se dejan fuera de Reino Unido
- El tiempo que va a ser residente en Reino Unido
- Si podrá solicitar la deducción por doble imposición”

<sup>227</sup> Las *Extra-Statutory Concessions* o “concesiones estatutarias adicionales” de la HMRC son, según ella misma en su listado publicado en diciembre de 2011, relajaciones que confieren a los sujetos pasivos una reducción en sus obligaciones fiscales a las cuales no están facultados de acuerdo con la lectura estricta de la ley. Estas “concesiones” se encuentran publicadas en la página [www.hmrc.gov.uk/thelibrary/esc.htm](http://www.hmrc.gov.uk/thelibrary/esc.htm).

La primera, que haya residido en Reino Unido con el propósito de residir habitualmente o para estar al menos dos años.

La segunda, que abandonen Reino Unido con la intención de residir habitualmente en el extranjero.

Y, por último, que abandonen Reino Unido por la firma de un contrato laboral con una duración de, al menos, un ejercicio fiscal completo y siempre que sus visitas esporádicas a Reino Unido no superen los 183 en cualquier ejercicio fiscal; o resulten una media superior a 91 días en un ejercicio fiscal (la media se calcula sobre el período de ausencia hasta un máximo de cuatro años).

La “concesión” A78 -denominada *Residence in the United Kingdom: accompanying spouse* (Residencia en Reino Unido: cónyuge acompañante)- permite también, al cónyuge del residente que abandona Reino Unido antes de finalizar el ejercicio, calcular su cuota a pagar del impuesto derivada de sus rendimientos únicamente por el período del ejercicio en el que haya residido y también en el ejercicio en el que regrese, si se da el caso.

En relación con las ganancias patrimoniales, se aplica la “concesión” D2 – denominada *Residence in the United Kingdom: year of commencement or cessation of residence: capital gains tax* (Residencia en Reino Unido: año de comienzo o cese de residencia: tributación sobre las ganancias patrimoniales)-, que distingue entre si el sujeto pasivo deja de ser residente o inicia su residencia en Reino Unido y si las ganancias patrimoniales de las que se dispone están situadas o no en Reino Unido. En el caso de un contribuyente que llega a Reino Unido y es considerado residente y no ha sido residente –habitual o no habitual- en los últimos 5 años, únicamente tributará por las ganancias patrimoniales de las que disponga tras su llegada a Reino Unido. Si, por el contrario, el contribuyente abandona Reino Unido y en ese momento no es residente – con carácter ordinario o no- ni lo ha sido al menos 4 de los últimos 7 años precedentes no tributará por las ganancias patrimoniales dispuestas desde su fecha de salida. Esta concesión *no se aplica* en relación a la disposición de los bienes situados en Reino Unido si, en cualquier momento desde la salida del contribuyente y el final del ejercicio, estos bienes son utilizados en o adquiridos por una subsidiaria o sucursal en Reino

Unido o, a través de ella, para la actividad profesional, comercial o vocacional del contribuyente.

## **2.3.- La aplicación especial del criterio de residencia a determinadas personas físicas por su condición de “funcionarios”.**

### 2.3.1.- La residencia fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea

#### 2.3.1.1.- Introducción

Aunque el sistema de cesión de competencias de los Estados miembros de la Unión Europea no incluye la materia fiscal, financiera o tributaria, ya que, como sabemos, la potestad tributaria sigue residiendo en cada uno de los Estados miembros, con la limitación del cumplimiento con la legislación de la Unión Europea y el respeto a las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado CE (la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales), como establece reiteradamente el TJUE. No obstante, como acertadamente señala VILLAR EZCURRA<sup>228</sup>, sí se ha realizado una *cesión parcial implícita* por la aproximación de las normativas sobre los elementos de determinados impuestos como consecuencia de las Directivas armonizadoras que afectan al impuesto sobre el valor añadido, impuesto de origen y estructura comunitaria, comunitario por excelencia, a los impuestos especiales -accisas en terminología comunitaria-, a los impuestos que gravan la concentración de capitales -nuestros gravámenes sobre operaciones societarias y actos jurídicos documentados-, y a determinados aspectos de la imposición societaria, como son la fiscalidad de las operaciones de fusión, escisión y otras formas de reorganización empresarial, y la fiscalidad de las operaciones entre sociedades matrices y filiales.

Y así, tenemos que únicamente puede hablarse de un verdadero, propio y exclusivo poder tributario respecto al “Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea”, pues para este tributo las instituciones de la Unión Europea lo establecen y delimitan, siendo Reglamentos de la Unión Europea directamente aplicables en los Estados miembros los que contemplan la regulación material. Podría también hablarse de un poder tributario propio en el caso de la determinación de las exacciones fijadas para la efectividad de la política agrícola común, aunque en este supuesto se trata de exacciones cuya finalidad esencial es

---

<sup>228</sup> Vid.: VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho financiero y Tributario”, op. cit., páginas 15 y 16.

reguladora del mercado de productos agrícolas, esto es, no nacen básicamente para dar satisfacción a necesidades financieras, por lo que descartamos su estudio para centrarnos en el del “Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea”.

2.3.1.2.- El Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea

2.3.1.2.1.- Normativa

La normativa de la Unión Europea en referencia a la imposición sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea se encuentra contenida, fundamentalmente, en el Protocolo (nº 7) sobre los Privilegios e Inmunidades de la Unión Europea y en el Reglamento (CEE, EURATOM, CECA) nº 260/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968, por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas, cuya última modificación ha sido realizada por el Reglamento (UE) nº 1239/2010 del Consejo, de 20 de diciembre de 2010, por el que se adaptan, a partir del 1 de julio de 2010, las retribuciones y pensiones de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, así como los coeficientes correctores que afectan a dichas retribuciones y pensiones.

En el Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de la Unión Europea, es donde se realiza la previsión del impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión Europea, al igual que lo hacía el antiguo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965, mientras que será en el Reglamento nº 260/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968, en el que se establezcan los elementos esenciales de este Impuesto.

En concreto, es el artículo 12 del Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de la Unión Europea el que establece que, los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán sujetos, en beneficio de la Unión Europea, a un impuesto sobre los sueldos,

salarios y emolumentos abonados por la Unión y estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión<sup>229</sup>. El contenido de este artículo implicará la exención de las cantidades percibidas por los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea en concepto de sueldos, salarios y emolumentos, tanto en el IRPF como en el *income tax*, al ser éstos gravados, como rendimientos del trabajo, en él y, por lo tanto, representar un componente de la renta de las personas físicas, objeto de gravamen de este Impuesto, además de no computar a los efectos de los límites mínimos fijados para el deber de presentación de declaración.

En sede jurisdiccional, el TJUE puntualizó que el objeto del artículo 12 del Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de la Unión Europea es “la exención de cualquier imposición nacional basada tanto directa como indirectamente en los sueldos, salarios o emolumentos pagados por la Unión a sus funcionarios u otros agentes” y “se opone, por consiguiente, a toda imposición nacional, cualesquiera que sean su carácter o sus modalidades de recaudación, que tenga por efecto gravar, directa o indirectamente, a los funcionarios u otros agentes de las Comunidades, debido al hecho de que son beneficiarios de una retribución pagada por la Unión, aunque el impuesto en cuestión no se calcule en proporción al importe de tal retribución”<sup>230</sup>.

En el caso de España, la aplicación de este artículo del Protocolo quedó garantizada mediante la Resolución de 25 de julio de 1990, de la Dirección General de Tributos<sup>231</sup>, en la que reconoció que los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión Europea a aquellos de sus funcionarios que estén sometidos al IRPF español,

---

<sup>229</sup> El artículo 12 del Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de la Unión Europea establece, textualmente:

*“Los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán sujetos, en beneficio de esta última, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión en las condiciones y según el procedimiento que establezca la ley europea.*

*Los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión.”*

<sup>230</sup> Ver a este respecto el apartado 10 de la Sentencia Comisión/Bélgica (C260/86), de 24 de febrero de 1988.

<sup>231</sup> La Resolución de 25 de julio de 1990, de la Dirección General de Tributos se encuentra recogida en ARESACOCHAGA, J. DE: *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, página 402.



además de estar exentos en este Impuesto, no se computarán a efectos de los límites mínimos fijados para el deber de presentación de declaración.

En referencia al momento del cese de estos funcionarios, es interesante apuntar la existencia de la conformidad de España con las disposiciones de desarrollo incluidas en la Aplicación provisional del Canje de Notas, constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la Comisión Europea, relativo a las disposiciones de desarrollo del Protocolo de Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas en el Reino de España, realizado «ad referendum» en Bruselas el 24 de julio de 1996 y el 2 de octubre de 1996<sup>232</sup>, en cuyo texto se establecía – en concreto en su artículo 3, apartados a y b<sup>233</sup>- que España tomaría todas las medidas necesarias con el fin de aplicar lo dispuesto en el artículo 12 del Protocolo, entendiéndose que el derecho concedido a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades, se ampliará igualmente a los funcionarios y otros agentes que, con posterioridad al cese en sus funciones al servicio de las Comunidades, se establezcan en España.

#### 2.3.1.2.2.- Elementos esenciales

Los sujetos pasivos de este Impuesto son, de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento nº 260/68: *en primer lugar*, las personas sometidas al Estatuto de los funcionarios o al Régimen aplicable a los otros agentes de las Comunidades, incluidos los beneficiarios de la indemnización dispuesta para el caso de cese por interés del

---

<sup>232</sup> Publicado en el Boletín Oficial del Estado, núm. 33 de 7 de febrero de 1997, páginas 3917 a 3919.

<sup>233</sup> Este artículo establecía, textualmente, en sus apartados a y b, lo siguiente:

“Artículo 3. *Personal de las Comunidades Europeas.*

a) *El Reino de España tomará todas las medidas necesarias con el fin de aplicar lo dispuesto en la letra b) del artículo 12 del Protocolo.*

b) *Se entenderá que el derecho concedido a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades, con arreglo a las letras d) y e) del artículo 12 del Protocolo, de importar en régimen de franquicia los bienes contemplados en dichas letras se ampliará igualmente a los funcionarios y otros agentes que, con posterioridad al cese en sus funciones al servicio de las Comunidades, se establezcan en España.”*

servicio , a excepción de los agentes locales ; *en segundo lugar*, los beneficiarios de pensiones de invalidez , de jubilación y de supervivencia pagadas por las Comunidades ; y, *por último*, los beneficiarios de la indemnización dispuesta para el caso de cese definitivo de funciones en el artículo 5 del Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n ° 259/68 del Consejo.

Así mismo, a los efectos de establecer el resto de elementos del Impuesto, el artículo 3.1 del Reglamento n° 260/68 establece que el impuesto será exigible cada mes, en razón de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por las Comunidades a cada sujeto pasivo, lo que claramente determina que se trata de un impuesto sobre la renta de las personas físicas al gravar los sueldos y salarios de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, cuyo hecho imponible está representado por la obtención de los sueldos, salarios y emolumentos y cuyo período impositivo será mensual.

Contiene además, el Reglamento, una serie de deducciones, entre las que destacan: *en primer lugar*, la correspondiente al diez por cien de los “los gastos profesionales y personales (artículo 3.4), lo que claramente supone una deducción por gastos de difícil justificación similar al establecido para los rendimientos de las actividades económicas, en el IRPF español; *en segundo término*, las asignaciones familiares, las ayudas de carácter social, las indemnizaciones pagadas en casos de enfermedad profesional o de accidentes y la fracción de pagos de cualquier naturaleza que represente asignaciones familiares (artículo 3.3); y, *por último*, las cotizaciones de los funcionarios y agentes a su sistema de pensiones de jubilación y previsión social.

En cuanto a los tipos impositivos, nos encontramos con un impuesto de carácter progresivo, en el que los tipos de gravamen van desde el ocho por cien al cuarenta y cinco por cien, según la base imponible, siempre que ésta sea superior a una cantidad mínima (artículo 4) y cuya recaudación se realizará mediante retenciones directas.

Finalmente, nos queda destacar lo establecido en el artículo 6.2, en referencia al poder adquisitivo de los funcionarios y otros agentes de la Unión europea y el mínimo vital definido en el Estatuto de los funcionarios de las Comunidades. En este artículo, se establece la imposibilidad de que la aplicación de este Reglamento pueda tener como

consecuencia la disminución de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por la Unión Europea, hasta una cuantía inferior al mínimo vital comentado.

2.3.1.3.- El reconocimiento de la residencia a efectos fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea

2.3.1.3.1.- El artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea

El artículo 13 del Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de la Unión Europea<sup>234</sup> establece en su párrafo primero que “a los efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y patrimonio, (...) los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión,

---

<sup>234</sup> El artículo 13 del Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de la Unión Europea establece, textualmente:

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

*Los bienes muebles que pertenezcan a las personas a que se alude en el primer párrafo y que estén situados en el territorio del Estado de residencia estarán exentos del impuesto sobre sucesiones en tal Estado. Para la aplicación de dicho impuesto serán considerados como si se hallasen en el Estado del domicilio fiscal, sin perjuicio de los Derechos de terceros Estados y de la eventual aplicación de las disposiciones de los Convenios internacionales relativos a la doble imposición.*

*Los domicilios adquiridos únicamente en razón del ejercicio de funciones al servicio de otras organizaciones internacionales no se tomarán en consideración para la aplicación de las disposiciones del presente artículo.”*

establezcan su **residencia** en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado del **domicilio fiscal** que tuvieran en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el Estado de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último Estado si éste es miembro de la Unión”. Añade el artículo que esta consideración también la tendrán el cónyuge –salvo que ejerza actividad profesional propia- y los hijos a su cargo.

Como observamos, surgen en este Protocolo los términos “residencia” y “domicilio fiscal” sin que, bien exista una definición previa en el ordenamiento europeo, bien se incluyan las definiciones de estos conceptos en el propio Protocolo.

#### 2.3.1.3.2.- La residencia y el domicilio fiscal

Señala acertadamente LÓPEZ ESPADAFOR<sup>235</sup>, que la redacción del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea nace con la idea de abarcar a los Ordenamientos tributarios de todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Sin duda, esta afirmación es cierta, lo que ocurre es que utilizar una terminología como “residencia” o “domicilio fiscal”, en el caso de la versión española del protocolo, y “*residence*” o “*domicile for tax purposes*”, en el caso de la versión en inglés, puede acarrear problemas derivados del concepto que de ambos tengan los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados miembros.

En el caso del ordenamiento jurídico español, aunque ambos términos parecen sinónimos, no es cierto, ya que el domicilio fiscal es definido por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 48, como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria y, a su vez, establece que, en el caso de las personas físicas, éste será el lugar donde tengan su

---

<sup>235</sup> Vid.: LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema Impositivo español”, Documentos nº 28 de IEF, Madrid, 2008, páginas 15 y 16.

residencia habitual. Estos términos, en el caso de nuestro ordenamiento jurídico, únicamente coinciden como punto territorial, pero no como concepto. Mientras el domicilio fiscal servirá para ser localizado por la Agencia Tributaria, la residencia será la que represente el punto de conexión que determine si un sujeto debe tributar por toda su renta mundial en España.

En el caso de Reino Unido, debido a los diversos tipos de contribuyentes existentes, aún será más complicado establecer un paralelismo entre sus conceptos de “ordinary residence”, “residence” y “domicile”, que coincidan con el establecido en el Protocolo.

No obstante, sí debemos manifestar que, en nuestra opinión, ha sido –sin lugar a dudas- el empeño por parte del legislador europeo por intentar utilizar una terminología “adaptable” al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro lo que ha provocado que de la lectura de este artículo podamos entender que se nos muestran ambos términos como sinónimos. A partir de este momento, deberá ser cada Estado el encargado de aplicar lo establecido en el Protocolo de la mejor forma, en relación con su Ordenamiento tributario.

En el caso de España, la Ley del IRPF no hace ya remisión expresa, a diferencia de lo que sucedía en la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF <sup>236</sup>, al tratamiento de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea en este Impuesto, por lo que entendemos que sólo tributarán en el IRPF español los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que tuviesen su residencia en España en el momento de entrar al

---

<sup>236</sup> El artículo 15 de esta ley, establecía:

*“Artículo 15. Excepciones a la obligación personal.*

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

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

servicio de las instituciones de la Unión Europea. Por lo tanto, estos sujetos se seguirán considerando residentes, a efectos fiscales, en territorio español y tributarán en el referido IRPF por sus rentas mundiales, a excepción de las rentas del trabajo recibidas de la Unión Europea.

La aplicación de lo dispuesto en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea ha generado, como analizaremos a continuación, discrepancias entre los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea y las Administraciones tributarias de los Estados miembros, que han tenido que ser resueltas por el TJUE.

2.3.1.4.- Análisis de la jurisprudencia del TJUE con relación a la residencia fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea

2.3.1.4.1.- La facultad exclusiva: *Humblet*

En la Sentencia *Humblet* (C-6/60)<sup>237</sup>, de fecha 16 de diciembre de 1960, el Tribunal de Justicia clarifica que la facultad para fijar el importe neto de los sueldos de sus funcionarios es exclusiva de la Unión Europea e indispensable para «reforzar la independencia [de su] personal directivo [...] frente a los poderes nacionales», pero también para garantizar la igualdad de trato de los funcionarios de distinta nacionalidad.

El caso que trata esta Sentencia es el de un nacional belga, el Sr. Humblet, funcionario de la Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), que ejerce sus funciones en Luxemburgo, donde reside con su esposa, aunque se considera que ha mantenido su domicilio fiscal en Bélgica, donde posee además una residencia y donde su esposa percibe rendimientos. Aunque no hay discusión sobre este extremo, el problema se da cuando la Administración Tributaria belga instó al Sr. Humblet a declarar el importe de la retribución que percibía como funcionario de la Alta Autoridad, que está exenta de impuestos en virtud del Protocolo sobre los Privilegios y

---

<sup>237</sup> Cfr: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61960CC0006&lang1=es&type=NOT&ancre=>

las Inmunidades de la Comunidad. En efecto, la Administración pretendía incluir dicho importe entre los rendimientos de la unidad familiar a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable, si bien el impuesto sólo debía percibirse posteriormente sobre la fracción no exenta de los rendimientos, es decir, en el presente caso, sobre los rendimientos de la esposa. Esto originó el giro de sendas liquidaciones de oficio correspondientes a los rendimientos percibidos en 1956, 1957 y 1958.

Al conocer del asunto sobre la base del artículo 11 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades CECA, el Tribunal de Justicia consideró que dicho Protocolo se oponía no sólo a toda imposición de un funcionario cuya causa se encontrara en su totalidad o en parte en el pago del sueldo abonado por la CECA, sino también al cómputo de ese sueldo para fijar el tipo impositivo aplicable a otros rendimientos. Declaró, en particular, al respecto, que el hecho de recaudar impuestos sobre una categoría de ingresos tomando en consideración, para calcular su tipo, otros ingresos, equivalía materialmente a la tributación directa de estos ingresos, en la medida en que, habida cuenta de consideraciones económicas y financieras razonables, la totalidad de los ingresos de un contribuyente constituía un todo orgánico.

Como hemos analizado, lo que deja absolutamente claro el Tribunal de Justicia es la necesidad primordial de respetar plenamente el principio de igualdad entre los funcionarios de la Comunidad, la cual debe prevalecer sobre las preocupaciones nacionales, por legítimas que éstas sean en algunos aspectos, lo que en efecto, es la idea que se encuentra, sin lugar a dudas, en la base de la letra b) del artículo 11 del Protocolo.

2.3.1.4.2.- La deducción de los intereses pagados por los particulares por los préstamos destinados a la adquisición o mejora de su vivienda principal en el IRPF: *Tither*

En el asunto que dio lugar a la Sentencia *Tither* (C-333/88)<sup>238</sup>, se planteó al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a un mecanismo de subvención de los intereses pagados por los particulares por los préstamos destinados a la adquisición o

---

<sup>238</sup> Cfr: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61988CJ0333:ES:PDF>

mejora de su vivienda principal<sup>239</sup>. Este mecanismo permitía al prestatario deducir de los intereses que debían pagarse al prestamista una cantidad igual a la cuota del impuesto sobre la renta correspondiente a tales pagos, debiendo el prestamista aceptar tal deducción. En el plano fiscal la deducción practicada de este modo sobre el pago de los intereses producía el mismo efecto que una desgravación del impuesto sobre la renta del prestatario. No obstante, no gozaban de tal subvención las personas exentas del impuesto sobre la renta.

El problema se suscitó cuando el Sr. Tither, que era propietario de una casa en el país de Gales, solicitó acogerse al mecanismo de subvención de los intereses pagados por los particulares por los préstamos destinados a la adquisición o mejora de su vivienda principal, en relación con un préstamo concedido por una sociedad cooperativa de construcción inmobiliaria, con el objeto, de efectuar mejoras en la referida casa. La Administración Tributaria le denegó la autorización necesaria para poder beneficiarse de dicho régimen, alegando que, en tanto que funcionario comunitario, el Sr. Tither no era un «prestatario cualificado». El Sr. Tither interpuso un recurso contra esta resolución denegatoria ante los *Special Commissioners of Income Tax*<sup>240</sup>. En apoyo de su recurso, el demandante invocaba el artículo 13 del Protocolo. Los *Special Commissioners* observaron que la exención de impuestos nacionales prevista en el artículo 13 constituía una exención o un estatuto especial del tipo de las contempladas en el apartado 13 del anexo 7 de la Ley de Presupuestos nacional, cuyo efecto era excluir a los funcionarios comunitarios del ámbito de aplicación del sistema MIRAS. A raíz de ello, los *Special Commissioners* estimaron necesario someter al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una petición de decisión prejudicial sobre este particular.

---

<sup>239</sup> Este mecanismo se conocía como MIRAS (*mortgage interest relief at source* o desgravación en la fuente de intereses hipotecarios), se refiere al pago de los intereses correspondientes a un «préstamo cualificado», de conformidad con lo previsto en la Ley de Presupuestos, contratado para financiar determinadas operaciones inmobiliarias.

<sup>240</sup> Estos Tribunales tributarios eran los encargados de resolver los recursos administrativos de carácter tributario, junto con *the General Commissioners, VAT & Duties* y *Section 706 Tribunals*, siendo reemplazados, desde el 1 de abril de 2009, por *First-tier Tribunal(Tax Chamber)* y *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*. Se encuentran regulados en las secciones 3 y siguientes de la *Tribunals, Courts and Enforcement Act*.



El Tribunal de Justicia declaró que el artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades no obligaba al Estado miembro a conceder dicha subvención a los funcionarios y agentes de la Unión y que no puede oponerse “a que un Estado miembro que subvenciona los intereses pagados por los particulares por los préstamos destinados a la adquisición o mejora de su residencia principal, situada en dicho Estado, cuando, en este último, la renta imponible de los interesados sea inferior al importe de los intereses satisfechos, excluya de este régimen a quienes tengan la condición de funcionario o agente de las Comunidades Europeas, cuando la renta imponible de éstos en el referido Estado sea inferior al importe de los intereses por ellos pagados”, aclarando –además- que este sistema no establece distinción alguna entre sus beneficiarios por razón de su nacionalidad.

#### 2.3.1.4.3.- El gravamen del valor arrendaticio de la vivienda de un funcionario europeo: *Kristoffersen*.

En el asunto que dio lugar a la Sentencia *Kristoffersen* (C-263/91)<sup>241</sup>, se planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial, por parte del Østre Landsret<sup>242</sup>, de si la Ley danesa relativa al impuesto sobre la renta era compatible con el artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades en la medida en que permitía gravar el valor arrendaticio de la vivienda de un funcionario europeo.

Se trataba de un nacional danés, el señor Kristoffersen, propietario de una vivienda en Luxemburgo, cuya construcción, entre 1982 y 1983, financió mediante un préstamo. Y así, de acuerdo con la letra b) del artículo 4 de la *Statsskattelov*<sup>243</sup>, el valor arrendaticio de una vivienda propiedad del sujeto pasivo se computa como parte de su renta, aun cuando éste la utilice exclusivamente para habitarla, pudiendo los intereses

---

<sup>241</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61991CJ0263:ES:PDF>

<sup>242</sup> Este Tribunal, es el Tribunal Superior del Este Dinamarca, competente para la apelación en relación con los Tribunales de Funen, Zelanda y Bornholm, las islas circundantes y las Islas Feroe. Hasta Enero de 2010 también era competente para la apelación del Tribunal Groenlandia alta hasta que el Tribunal Supremo se hizo cargo de esta función.

<sup>243</sup> La *Statsskattelov* es la Ley danesa sobre Impuestos estatales.

deudores de los préstamos que se utilizaron para la adquisición de dicha vivienda deducirse de la renta imponible, de acuerdo con la letra e) del apartado 1 del artículo 6 de la misma Ley.

Con base en esta disposición, las autoridades fiscales danesas fijaron el valor arrendaticio de la casa del Sr. Kristoffersen, para los ejercicios fiscales 1983 y 1984, en 42.283 y 70.927 DKR, respectivamente. Dado que los intereses pagados durante dichos años por el préstamo que se utilizó para financiar la casa superaban el valor arrendaticio de la vivienda, la renta imponible del Sr. Kristoffersen era negativa. De acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables, la renta imponible negativa de un cónyuge puede utilizarse para reducir la renta imponible del otro. No obstante, el importe de la renta negativa del Sr. Kristoffersen era inferior a lo que habría sido si no se hubiera tenido en cuenta el valor arrendaticio de su vivienda. En consecuencia, el Sr. Kristoffersen interpuso un recurso ante los órganos jurisdiccionales nacionales, alegando que, al asimilar el valor arrendaticio de su vivienda en Luxemburgo a una renta imponible, las autoridades fiscales danesas habían infringido los artículos 13 y 14 del Protocolo.

El Tribunal de Justicia declaró que tal gravamen no constituía una imposición indirecta sobre los sueldos, salarios y emolumentos pagados por la Unión, por cuanto no tenía ningún vínculo jurídico con éstos y revestía carácter objetivo.

#### 2.3.1.4.4.- La bonificación fiscal a las unidades familiares: *Vander Zwalmen y Massart*

En el asunto que dio lugar a la Sentencia *Vander Zwalmen y Massart*, (C-229/98)<sup>244</sup>, de fecha 14 de octubre de 1999, se planteó al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la concesión del beneficio del cociente conyugal en relación con el impuesto sobre la renta en Bélgica. La legislación belga establecía, en el caso de la imposición separada de las rentas de los cónyuges, la concesión de una bonificación fiscal (cociente conyugal) a las unidades familiares que dispusieran de una única renta y a las unidades familiares que dispusieran de dos rentas y que la segunda de ellas fuera inferior a una cantidad determinada. Aunque en un primer momento, la Administración

---

<sup>244</sup> Cfr: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998CJ0229:ES:PDF>

tributaria admitía que los funcionarios internacionales que no se beneficiaban de la excepción de domicilio fiscal y que, por consiguiente, estaban sujetos, en principio, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Bélgica, pero cuya retribución estuviera exenta en virtud de Convenios internacionales, sin que fuera computable a efectos de la progresividad, también se beneficiaban del cociente conyugal, en 1990, al percatarse el legislador de que en ningún momento había estado en su ánimo conceder el beneficio del cociente conyugal a los funcionarios internacionales, tal como los funcionarios comunitarios, cuyos rendimientos están exentos de impuestos en Bélgica sin ser computables a efectos de la progresividad, privó a esta categoría de personas del citado beneficio.

En este asunto, nos encontramos con dos nacionales belgas, el Sr. Vander Zwalmen, sujeto a tributar en Bélgica por el IRPF y la Sra. Massart, funcionaria de la Comisión de las Comunidades Europeas, con domicilio fiscal en Bélgica y cuyos rendimientos del trabajo estén plenamente exentos en Bélgica del Impuesto sobre la Renta, en virtud del artículo 13 del Protocolo, sin que sean computables a efectos de la progresividad.

A raíz del cambio legislativo apuntado anteriormente, en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 1991 y 1992, ya no se concedió a los esposos Vander Zwalmen el beneficio del cociente conyugal, al no poder ser considerados como cónyuges, sino como sujetos pasivos independientes. Por lo tanto, se practicaron dos liquidaciones distintas y el impuesto se determinó, para cada uno de ellos, en función de sus propios ingresos y de los de sus hijos que estaban bajo su custodia legal, lo que causó que el señor Vander Zwalmen formulara una reclamación contra las cuotas a ingresar correspondientes al IRPF y a otros tributos que se le habían exigido, alegando que el impuesto había sido liquidado contraviniendo el artículo 13 del Protocolo, habida cuenta de que su exclusión del beneficio del cociente conyugal llevaba a gravar indirectamente las retribuciones exentas de su esposa. Esta reclamación fue desestimada, lo que llevó al señor Vander Zwalmen a interponer un recurso contra la citada resolución ante la *Cour d'appel de Bruxelles*, que suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la correspondiente cuestión prejudicial.

El Tribunal de Justicia declaró, en su Sentencia, que la denegación del cociente conyugal a las unidades familiares en las que un cónyuge tenía la condición de funcionario de la Unión cuando el sueldo de éste era superior a esa suma no era incompatible con el artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades. En efecto, la causa de la exclusión del beneficio resultaba de la aplicación de una condición general y objetiva aplicable a todo contribuyente y, por lo tanto, no discriminatoria, y no de una condición adicional vinculada a la cualidad de funcionario de uno de los consortes.

2.3.1.4.5.- El beneficio de la deducción del impuesto “inmobiliario” («précompte») inmobiliaria: Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de Bélgica.

El asunto que dio lugar a la Sentencia *Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de Bélgica* (C- 260/86)<sup>245</sup>, es consecuencia del recurso interpuesto por la Comisión de las Comunidades Europeas ante el Tribunal de Justicia, que tenía por objeto que se declarase que el Reino de Bélgica incumplió las obligaciones que le incumben en virtud del párrafo 2 del artículo 13 y del artículo 14 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas y del artículo 7 del Tratado CEE “al adoptar las disposiciones del artículo 17 de la Ley de 10 de febrero 1981, que se convirtió en el apartado 6 del artículo 162 del *Code des impôts sur les revenus*” y al aplicar dichas disposiciones a los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas desde el ejercicio 1981 suprimiéndoles la posibilidad de deducción del impuesto inmobiliario (lo que en España sería el Impuesto sobre Bienes Inmuebles) normalmente concedida a las personas que pagan un impuesto sobre su sueldo al Tesoro belga, sin reconocerles derecho a devolución.

El recurso de la Comisión se dirigía, fundamentalmente, contra la negativa de la citada legislación fiscal a conceder dicha deducción («précompte») inmobiliaria en la hipótesis de que el inquilino, o su cónyuge, sea funcionario u otro agente de las

---

<sup>245</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61986CJ0260:ES:PDF>

Comunidades Europeas y esté, por ello, exento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de conformidad con lo dispuesto en el Protocolo.

A diferencia del anterior caso analizado, en este caso, el Tribunal de Justicia declaró que el Reino de Bélgica había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades al denegar a los propietarios de inmuebles las deducciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuando el arrendatario del inmueble o su cónyuge era funcionario o agente de la Unión. La normativa belga de que se trata preveía, esencialmente, que el impuesto sobre bienes inmuebles, impuesto que grava la propiedad de bienes inmuebles en Bélgica que debe abonar el propietario, podía deducirse en función de la situación social del ocupante del inmueble. No obstante, esta deducción quedaba excluida cuando ocupaba la vivienda un arrendatario exento del impuesto sobre la renta «en virtud de Convenios internacionales». En consecuencia, se denegaba el beneficio inherente al impuesto a un tipo reducido al propietario cuando el arrendatario fuera funcionario o agente de la Unión, exento del impuesto belga sobre la renta con arreglo al artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades.

Tomando en consideración el hecho de que, en la realidad económica, cuando se cedía la vivienda en arriendo el propietario repercutía al arrendatario el impuesto sobre bienes inmuebles, el TJUE consideró que dicha exclusión de la deducción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a un tipo reducido era contraria al artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades. En efecto, equivalía a que, por el hecho de ser beneficiarios de una retribución sustraída a los impuestos nacionales, se hiciera soportar a los funcionarios y agentes de la Unión una carga económica adicional en relación con los demás obligados al pago.

2.3.1.4.6.- Exención de impuestos nacionales en favor de las retribuciones abonadas por la Unión – Cómputo de las retribuciones abonadas por la Unión a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota del impuesto de solidaridad sobre la fortuna: *Bourgès-Maunoury*.

Esta reciente Sentencia, del asunto *Bourgès-Maunoury* (C-558/10)<sup>246</sup>, de 5 de julio de 2012 del TJUE tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Tribunal de Grande Instance de Chartres* (Francia), mediante resolución de 24 de noviembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de noviembre de 2010, en el procedimiento entre Michel Bourgès-Maunoury, Marie-Louise Heintz, señora de Bourgès-Maunoury, y la *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir*.

Se trataba de un matrimonio francés, el Sr. Bourgès-Maunoury y la Sra. Heintz, domiciliados en Francia y antiguos funcionarios de la Unión, que, en su condición de tales cobran unas indemnizaciones por cese definitivo en el servicio o unas pensiones de jubilación. Este matrimonio se encuentra sujeto al Impuesto sobre la Fortuna francés, cuya declaración de los años 2002 a 2004, 2006 y 2007 presentaron, sin incluir en ellas, junto a sus demás rendimientos, las indemnizaciones y pensiones que les había abonado la Unión, a efectos de cálculo del límite máximo establecido en el artículo 885 V bis del Código fiscal. Tras omitir solicitar la aplicación del límite máximo de la cuota del impuesto sobre la fortuna para el año 2005, el matrimonio Bourgès-Maunoury presentó una declaración rectificativa, en la que solicitaban que se les aplicara dicho límite máximo sin tener en cuenta los emolumentos que les había abonado la Unión, que fue desestimada por la *Direction des Services Fiscaux d'Eure-et-Loir*, interponiendo el correspondiente recurso, ante el *Tribunal de Grande Instance de Chartres*, que fue desestimado, aunque éste es revocado por la *Cour d'appel de Versailles*, desestimando –además el recurso de casación posterior, interpuesto por la Administración tributaria francesa ante este mismo órgano judicial.

No obstante, y de forma paralela, la *Direction des Services Fiscaux d'Eure-et-Loir* rectificó las cuotas del Impuesto sobre la Fortuna de los años 2002 a 2004, 2006 y 2007 que correspondía abonar al matrimonio Bourgès-Maunoury, considerando que para calcular el límite máximo de la cuota de dicho impuesto procedía tener en cuenta las retribuciones que les había abonado la Unión. Frente a esta rectificación, el matrimonio interpone el correspondiente recurso, ante el *Tribunal de Grande Instance*

---

<sup>246</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62010CC0558:ES:HTML>

*de Chartres*, invocando las Sentencias anteriores. El Tribunal remitente estima que el artículo 885 V bis del Código fiscal obliga necesariamente a tomar en consideración, para calcular el importe de la reducción de la cuota del impuesto sobre la fortuna, la totalidad de los rendimientos obtenidos por la persona física, incluidos los procedentes de la Unión, de modo que la cuota de dicho impuesto será más elevada cuando para determinar su límite máximo se computen los rendimientos nacionales y los rendimientos comunitarios obtenidos por la persona física. El Tribunal remitente indica además que, “en la Sentencia mencionada en el apartado 13 de la presente Sentencia, la *Cour de cassation* consideró que el artículo 885 V bis del Código fiscal produce el resultado de gravar indirectamente las retribuciones de origen comunitario de los demandantes en el asunto principal” y que, “...dadas estas circunstancias, y ante sus dudas sobre la interpretación del artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo, el *Tribunal de Grande Instance de Chartres* decide suspender el procedimiento y plantear al TJUE la correspondiente cuestión prejudicial a los efectos de conocer si se opone el artículo 13, párrafo segundo, del capítulo V del Protocolo a que todos los rendimientos obtenidos por un contribuyente, incluidas las retribuciones comunitarias, sean computados en el cálculo del límite máximo del impuesto de solidaridad sobre la fortuna.

El Tribunal, en la Sentencia analizada, aclara que “...recaudar un impuesto nacional con las características del impuesto sobre la fortuna, pero tomando al mismo tiempo en consideración, para determinar su importe final, las retribuciones abonadas por la Unión que están exentas de impuestos nacionales equivale a someter a un gravamen indirecto tales retribuciones, en contra de lo dispuesto en el artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo y, “del mismo modo, el hecho de que el mecanismo de determinación del límite máximo de la cuota del impuesto sobre la fortuna esté destinado a limitar el efecto confiscatorio de dicho impuesto y a tomar en consideración la capacidad contributiva real del contribuyente no tiene entidad suficiente para justificar que las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios o agentes queden sometidas a un gravamen indirecto, en contra de lo dispuesto en el artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo”.

Por lo tanto, tal y como establece el Tribunal, habida cuenta de que las retribuciones abonadas por la Unión y sometidas a los impuestos establecidos por ella

no pueden ser gravadas ni directa ni indirectamente por un Estado miembro y están excluidas del ámbito de la soberanía fiscal de los Estados miembros, la persona que percibe tales retribuciones también **está exenta de toda obligación de declarar el importe de las mismas a las autoridades de un Estado miembro**, precisando que los Estados miembros están absolutamente facultados para establecer un mecanismo de determinación del límite máximo de un impuesto con las características del Impuesto sobre la Fortuna, pero con la condición de que ese mecanismo respete el Derecho de la Unión, y en particular el artículo 13 del Protocolo.

#### 2.3.1.5.- Conclusiones.

En consecuencia, la conclusión, general pero constante, que podemos extraer de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia aquí analizada, coincide plenamente con la que expone el Abogado General del Asunto *Bourgès-Maunoury*, CRUZ VILLALÓN, para quien sólo habrá imposición indirecta de las rentas de los funcionarios y agentes de la Unión cuando la finalidad de la normativa nacional de que se trate, aunque respete formalmente y en apariencia el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades, sea gravar tales rentas más allá del impuesto comunitario, cuando pueda deducirse de ello que su objeto o su efecto sea «burlar» dicho Protocolo. Desde este punto de vista, puede apreciarse que una normativa que esté directamente dirigida a los funcionarios y agentes de la Unión Europea o que les depare un trato discriminatorio, por reproducir la idea expresada por el Tribunal de Justicia en sus Sentencias *Broueries van Nidek y Vander Zwalmen* y *Massart*, antes estudiadas, es una manifestación clara de la voluntad de incumplir las obligaciones del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades<sup>247</sup>.

No obstante, en casos como el Asunto *Bourgès-Maunoury*, aun acatando que la Sentencia es correcta ya que el Protocolo debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota de un impuesto con las características

---

<sup>247</sup> Apartado 43 de las Conclusiones del Abogado General, Don Pedro Cruz Villalón, presentadas el 16 de febrero de 2012 en el Asunto C-558/10 (*Michel Bourgès-Maunoury, Marie-Louise Heintz* contra *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir*).



del impuesto de solidaridad sobre la fortuna, toma en consideración las retribuciones abonadas por la Unión a sus funcionarios y agentes o a sus antiguos funcionarios y agentes, incluidas las pensiones y las indemnizaciones por cese definitivo en el servicio, sería aconsejable y adecuado revisar los privilegios e inmunidades del personal de la Unión Europea. Al fin y al cabo, el principio de igualdad es común a las tradiciones constitucionales de muchos Estados de la Unión y un “privilegio” fiscal supone una quiebra de dicho principio<sup>248</sup>.

Por lo tanto, podemos concluir que aunque la residencia tanto en España, como en Reino Unido permitirá que el contribuyente sea considerado sujeto pasivo del impuesto sobre los rendimientos correspondientes, determinada por una serie de factores incluidos en los criterios denominados de la permanencia, del centro de intereses económicos o de los intereses personales, ésta no podrá afectar a los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea –debido a su condición de Estados miembros-, que no podrán gravarse ni incluirse siquiera a efectos de calcular los límites máximos establecidos en los diferentes impuestos sobre los rendimientos del Estado.

### 2.3.2.- La residencia fiscal de los funcionarios de las organizaciones internacionales

#### 2.3.2.1.- Introducción

Para determinar el concepto de “funcionario de las organizaciones internacionales” necesitamos acudir a un término más amplio, dentro del que éste se encuentra incluido, denominado “agente de las organizaciones internacionales” y definido por el Tribunal Internacional de Justicia como “*cualquiera que, funcionario*

---

<sup>248</sup> Ver a este respecto el artículo “Exención de impuestos nacionales en favor de las retribuciones abonadas por la Unión – Cómputo de las retribuciones abonadas por la Unión a efectos de cálculo del límite máximo de la cuota del impuesto de solidaridad sobre la fortuna”, <http://ecjleadingcases.wordpress.com/2012/07/12/ecj-c%E2%80%99155810-exemption-from-national-taxes-on-salaries-paid-by-the-european-union-inclusion-of-income-paid-by-the-european-union-in-the-calculation-of-the-cap-for-wealth-tax-exencion-de-imp/>, 12 de julio de 2012.

*remunerado o no, haya sido encargado por un órgano de la Organización del ejercicio o de ayudar al ejercicio de una de las funciones de la misma. Es decir, cualquier persona a través de la cual la Organización actúa*". Y así, siguiendo a DÍEZ DE VELASCO, podemos distinguir las siguientes clases de agentes internacionales: los que ejercen funciones de carácter representativo o técnico, como presidir los Órganos o formar parte de los mismos, sin que quepa confundirlos con los simples representantes de los Estados; los llamados colaboradores exteriores; las personas que trabajan para las organizaciones en calidad de expertos; los llamados colaboradores exteriores; y los funcionarios internacionales.<sup>249</sup>

Hemos analizado como el agente tiene una acepción más amplia que el de funcionario internacional, de tal manera que, como indicaba PÉREZ MONTERO, el agente constituiría el género, en tanto que el funcionario sería sólo la especie<sup>250</sup>. Para definir al funcionario, acudiremos a la clásica definición de BASDEVANT que lo define como *"todo individuo encargado por los representantes de los diversos Estados o por un Organismo que actúa en nombre de éstos como consecuencia de un acuerdo interestatal y bajo el control de los unos o del otro, para, sometido a reglas especiales, ejercer, de manera continua y exclusiva, funciones de interés del conjunto de los Estados en cuestión"*<sup>251</sup>.

La naturaleza de la relación jurídica existente entre el funcionario internacional y la Organización a la que presta sus servicios puede ser tanto de índole contractual, como ocurre en el caso de los funcionarios de las organizaciones influenciadas por el derecho anglosajón (v.gr. Organización Internacional del Trabajo), como de carácter estatutario o regulada por leyes y reglamentos propios de funcionarios, en las organizaciones con influencia de países donde impera el llamado Régimen de Derecho Administrativo. No

---

<sup>249</sup> Vid.: DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las organizaciones internacionales*, 16ª edición, Tecnos, Madrid, 1997, páginas 37 y 38.

<sup>250</sup> Vid.: PÉREZ MONTERO, J.: *Algunas consideraciones sobre la protección de los funcionarios internacionales especialmente la de los agentes de la Organización de las Naciones Unidas, Homenaje al profesor Sela Sampil*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1970, página 360.

<sup>251</sup> Vid.: BASDEVANT, S.: *Les Fonctionnaires Internationaux*, Librairie du Recueil Sirey, París, 1931, página 53.

obstante, debemos constatar que existe una clara evolución desde la inicial naturaleza contractual hacia el régimen estatutario, mediante la modificación unilateral de las normas de los funcionarios por las Organizaciones Internacionales y el establecimiento de sus derechos y obligaciones en un Estatuto o Reglamento de personal, hasta el punto de que el régimen -inicialmente contractual- de los funcionarios de las Comunidades Europeas puede ser ya calificado como estatutario.

En cuanto a los derechos y deberes, seguimos lo dispuesto por DÍEZ DE VELASCO. Y así, las obligaciones de los funcionarios serán: cumplir con la debida diligencia las funciones concretas que le hayan sido asignadas; mantener la obediencia jerárquica y el secreto profesional; obrar en interés exclusivo de la Organización Internacional y no admitir instrucciones de ningún Gobierno; dedicación exclusiva a la Organización Internacional; y, no aceptar de ningún Gobierno distinciones honoríficas o condecoraciones, salvo que sea expresamente autorizado.

Entre sus derechos figuran recibir la remuneración estipulada para su categoría, ayudas familiares y de escolaridad, disfrutar de vacaciones anuales retribuidas, gastos de viaje a su país de origen, derecho al retiro y pensión de jubilación.

Además de estos derechos, es habitual que a los funcionarios se les concedan ciertos privilegios fiscales, entre los que destacan la exención de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la organización<sup>252</sup>.

#### 2.3.2.2.- Justificación

Los privilegios fiscales en materia diplomática y consular, entre los que destacan la inmunidad funcional o diplomática de proceso judicial según el rango del funcionario, la inmunidad de obligación de servicio militar en la sede para los funcionarios que no son residentes permanentes o ciudadanos, las exenciones de obligaciones migratorias y aduaneras, la exención del impuesto a la renta percibida de la organización y la libertad de tránsito, se encuentran normalmente en los CDI, que como

---

<sup>252</sup> Vid.: DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las organizaciones internacionales*, op. cit., página 39.

hemos analizado son directamente aplicables una vez publicados en el Boletín Oficial del Estado. Aun así, como afirma LÓPEZ ESPADAFOR, existen además normas de origen interno que también los contemplan. Y en los contados casos en que no existan Convenios internacionales aplicables, de todos modos los citados privilegios fiscales en materia diplomática encuentran su base en normas de Derecho Internacional General (costumbres y principios generales) aplicables aunque no exista un consentimiento expreso del Estado. Así pues, se dan casos en los que los funcionarios de una determinada organización no van a tener que tributar por los sueldos que la misma les paga en los impuestos sobre la renta existentes en sus Estados miembros; pero, al mismo tiempo, por tales sueldos los funcionarios tienen que pagar un impuesto a la organización de la que dependen. La exención de esos sueldos en los impuestos de los Estados miembros evita casos de doble imposición con los impuestos exigidos por las organizaciones internacionales. En esta situación se encuentran los funcionarios de la Unión Europea. Estos sujetos tienen que tributar por el sueldo que reciben de la misma a través de un impuesto cuyo titular es la Unión Europea. Al mismo tiempo, tales sueldos van a estar exentos en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas en los Estados miembros<sup>253</sup>.

Matiza LÓPEZ ESPADAFOR que, en tales casos, al no tributar los citados funcionarios por sus sueldos en los impuestos de los Estados miembros de las organizaciones –evitándose consiguientemente, la mencionada doble imposición–, sino sólo a través de impuestos de que éstas sean titulares, se consigue que la carga fiscal que tales funcionarios soportan por sus sueldos sea similar con independencia del Estado donde, con base en el destino que les asigne la organización, tengan su residencia habitual<sup>254</sup>. Con ello se consigue que, las razones fiscales no influyan en la decisión de un funcionario de una organización internacional de optar por un Estado u otro como

---

<sup>253</sup> Vid.: LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema Impositivo español”, op. cit., páginas 6 y 7.

<sup>254</sup> Téngase en cuenta a este respecto que, incluso en el ámbito de la Unión Europea, los impuestos sobre la renta de las personas físicas pueden cambiar bastante de un Estado a otro y, como analizaremos en el epígrafe dedicado a la normativa interna, las consecuencias de residir habitualmente en uno u otro Estado serán muy diferentes.

destino, siendo la carga fiscal en función de su condición de funcionario la misma con independencia del Estado de residencia<sup>255</sup>.

### 2.3.2.3.- Antecedentes normativos

Aunque el tratamiento tributario a los funcionarios de organizaciones internacionales es similar al que reciben los miembros del personal diplomático, los antecedentes normativos de los privilegios fiscales son distintos.

Mientras que en los modelos de CDI, los cuales siguen en este particular unánimemente al modelo de CDI de la OCDE, se propone que en todo Convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional se establezca expresamente que sus disposiciones no afectarán a los privilegios fiscales de que gozan los agentes diplomáticos de conformidad con las normas consuetudinarias internacionales o principios generales del Derecho Internacional<sup>256</sup>, en el caso de los funcionarios de las organizaciones internacionales, el origen de sus privilegios se encuentra establecido por normas de Derecho Internacional Convencional, es decir, en Tratados internacionales.

Por lo tanto, podemos concluir que los privilegios de los funcionarios de organizaciones internacionales tendrán su origen en un Tratado Internacional y no en normas consuetudinarias internacionales o principios generales.

---

<sup>255</sup> Sirva de ejemplo de lo expuesto lo contenido en el “Acuerdo de sede entre la Organización de Estados Americanos y Estados Unidos”, suscrito en Washington, D. C., el 20 de marzo de 1975, donde al referirse a los privilegios para el personal al servicio de la organización establece:

- “ a) Inmunidad funcional o diplomática de proceso judicial según el rango del funcionario.
- b) Inmunidad de obligación de servicio militar en la sede para los funcionarios que no son residentes permanentes o ciudadanos.
- c) Exenciones de obligaciones migratorias y aduaneras.
- d) Exención del impuesto a la renta percibida de la organización.
- e) Libertad de tránsito.
- f) Privilegios diplomáticos para los funcionarios de más alto rango.”

<sup>256</sup> No obstante, debemos hacer constar que las posibles normas de Derecho Internacional General sobre las exenciones tributarias de los diplomáticos de Estados extranjeros fueron codificadas en principio por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961.

#### 2.3.2.4.- Las fuentes de los privilegios e inmunidades de las organizaciones internacionales

Las fuentes de los privilegios e inmunidades de las organizaciones internacionales podemos dividir las en cinco: los Tratados Constitutivos; los Tratados Multilaterales sobre Privilegios e Inmunidades; los Acuerdos Bilaterales y Acuerdos de Sede; la legislación nacional; y, la Jurisprudencia;

Entre los Tratados Constitutivos, podemos destacar, por su notoriedad: *en primer lugar*, la *Carta de las Naciones Unidas (ONU)*, firmada el 26 de junio de 1945 en San Francisco, al término de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Organización Internacional, que entró en vigor el 24 de octubre del mismo año; *en segundo término*, la *Carta de la Organización de los Estados Americanos (OEA)*, reformada por el Protocolo de Reformas a la Carta de la Organización de los Estados Americanos "Protocolo de Buenos Aires", suscrito el 27 de febrero de 1967, en la Tercera Conferencia Interamericana Extraordinaria, por el Protocolo de Reformas a la Carta de la Organización de los Estados Americanos "Protocolo de Cartagena de Indias", aprobado el 5 de diciembre de 1985, en el decimocuarto período extraordinario de sesiones de la Asamblea General, por el Protocolo de Reformas a la Carta de la Organización de los Estados Americanos "Protocolo de Washington", aprobado el 14 de diciembre de 1992, en el decimosexto período extraordinario de sesiones de la Asamblea General, y por el Protocolo de Reformas a la Carta de la Organización de los Estados Americanos "Protocolo de Managua", adoptado el 10 de junio de 1993, en el decimonoveno período extraordinario de sesiones de la Asamblea General; y, por último, el *Tratado Constitutivo de la OCDE*, firmado por su Consejo en París, el 14 de diciembre de 1960.

Los artículos 104 y 105 de la *Carta de la ONU*, establecen que los Miembros de la Organización y los funcionarios de ésta, gozarán de los privilegios e inmunidades necesarios para desempeñar con independencia sus funciones en relación con la Organización, pudiendo la Asamblea General hacer las recomendaciones que considere o proponer convenciones a los Miembros de las Naciones Unidas, al objeto de determinar los pormenores de la aplicación de estos privilegios e inmunidades. En el caso de la *Carta de la OEA*, son los artículos 132 a 135 los que, de forma similar a lo

analizado en el caso de la ONU, establecen, entre otras cosas, que los representantes de los Estados miembros en los órganos de la Organización, el personal de las representaciones, el Secretario General y el Secretario General Adjunto gozarán de los privilegios e inmunidades correspondientes a sus cargos y necesarios para desempeñar con independencia sus funciones. Finalmente, en el caso del *Tratado Constitutivo de la OCDE*, es el Protocolo suplementario nº 2 el que, al igual que en los casos anteriores, establece que la Organización, sus oficiales y los representantes de los Estados miembros en los órganos de la Organización gozarán de los privilegios, exenciones e inmunidades correspondientes a sus cargos y necesarios para desempeñar sus funciones.

En el caso de los Tratados Multilaterales sobre Privilegios e Inmunidades, podemos destacar tanto la Convención sobre Privilegios e Inmunidades para Organismos Especializados de la ONU de 1947, como el Acuerdo sobre Privilegios e Inmunidades de la OEA de 1951. En concreto, en el caso de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades para Organismos Especializados de la ONU, el instrumento de Adhesión de España fue publicado en el Boletín Oficial del Estado el 25 de noviembre de 1974<sup>257</sup>. El contenido referente a los privilegios e inmunidades de los funcionarios se recoge en las secciones 18 a 23 del artículo VI.

Entre los Acuerdos Bilaterales y Acuerdos de Sede podemos destacar: el Acuerdo de la ONU; el Acuerdo de la OEA con los Estados Unidos (1994); los acuerdos con cada país miembro para el funcionamiento de la Oficina de la Secretaría General de la OEA y sobre Privilegios e Inmunidades (más de 20), el Acuerdo entre los Estados Unidos y la OCDE; y el Acuerdo entre Canadá y la OCDE. Este tipo de acuerdos suelen declarar exentos los emolumentos obtenidos por los funcionarios de las organizaciones internacionales.

También las legislaciones nacionales tendrán su importante papel dentro de las fuentes de los privilegios e inmunidades de las organizaciones internacionales. Sirvan de ejemplo tanto la *International Organizations Immunity Act "IOIA"* (Ley sobre las Inmunidades de Organizaciones Internacionales) de 1945, de Estados Unidos, como lo establecido por la Ley del IRPF, en su artículo 10.

---

<sup>257</sup> BOE número 7/1974, de 25 de noviembre de 1974.

Existe numerosa jurisprudencia al respecto de la inmunidad en referencia a las organizaciones internacionales. Aunque se escapa del propósito de este trabajo, podemos destacar los conocidos asuntos: *Avis Abel Schuster contra Naciones Unidas (1951)*, *Estados Unidos contra Enger (1978)* y *Marvin Broadben contra OEA (1978)*.

En el *primero* de ellos, *Avis Abel Schuster contra Naciones Unidas (1951)*, la Sentencia, de 20 de diciembre de 1951, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Argentina) reconoce que los Organismos Internacionales gozan de inmunidad de jurisdicción, pues la ONU la había declinado mediante un acto de expreso allanamiento a que la acción fuera juzgada por la justicia nacional, Sentencia que su jurisdicción originaria está taxativamente establecida por la Ley Fundamental y no puede ser ampliada ni restringida por las partes ni por la ley, "ni es, por tanto, susceptible de extensión analógica". Advierte la Corte que, como la demandada no es una Nación extranjera, la causa es ajena a la jurisdicción del Tribunal, declarando la competencia de la Justicia del Trabajo. Establece también que la sumisión no puede estar condicionada o subordinada a la actuación de la Corte, "pues el acto mismo de deducir la excepción de incompetencia en la forma indicada importó colocarse bajo la jurisdicción de la autoridad judicial ante la cual se interpuso"; en el *segundo* de ellos, *Estados Unidos contra Enger (1978)*, el caso que trata es el de un empleado de las Naciones Unidas que reclamó inmunidad diplomática cuando era acusado de espionaje. El Tribunal del Distrito de Nueva Jersey sostuvo que el espionaje no es una función oficial, propia de un empleado de la Organización, por lo cual denegó la inmunidad. Y, en *último término*, tenemos la Sentencia del asunto *Marvin Broadben contra OEA (1978)*, en cuyo pronunciamiento, de 28 de marzo de 1978, el Tribunal Federal de Columbia (Estados Unidos) manifestó que la Organización de los Estados Americanos es una creación de un Tratado internacional, y que, como se trata de un organismo internacional, debe ser inmune a toda forma de proceso legal, excepto en aquellos casos en que la inmunidad haya sido expresamente renunciada.



### **3.- LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL EN CASO DE CONFLICTO**

#### **3.1.- Los CDI y otras fuentes del derecho internacional**

##### 3.1.1.- CDI

###### 3.1.1.1.- Introducción

La importancia de la internacionalización del Derecho y la consiguiente aparición del Derecho Internacional Tributario han provocado que los Estados recurran, tanto a Tratados como a Convenios, para regir la cooperación entre Estados y regular sus propios intereses frente a otros Estados.

La principal fuente del Derecho tributario Internacional, como hemos analizado en epígrafes anteriores, son, sin duda, los CDI, cuya proliferación -justifican CAAMAÑO ANIDO Y CALDERÓN CARRERO- ha sido producida por la incidencia que posee la globalización económica en la configuración de los actuales "sistemas tributarios", el cual reside en las "nuevas fuentes" que nutren el cuerpo del Derecho tributario. Para estos autores, las principales características de estas "nuevas fuentes" son, *en primer lugar*, que se configuran, fundamentalmente, siguiendo principios distintos a los principios impositivos clásicos; y, *en segundo lugar*, que son producidas, con carácter general, al margen y sin intervención directa y/o decisiva de los Parlamentos nacionales.

Y, así, para CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO<sup>258</sup>, las "nuevas fuentes", por orden de importancia, son: los CDI, la "legislación blanda" y los principios

---

<sup>258</sup> Vid.: CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., "Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo Derecho tributario?", *Revista española de Derecho financiero*, nº 114, 2002, página 245 a 288.

elaborados por el Comité Fiscal de la OCDE<sup>259</sup>, o algunos de los preceptos de los tratados de la OMC<sup>260</sup>.

En efecto, los CDI, como afirma DIEZ DE VELASCO, son el ejemplo más claro del recurso en materia tributaria al instrumento normativo del Tratado Internacional, ya que son normas concertadas por Estados soberanos que, al limitar la soberanía, se rigen por la libertad de los entes soberanos firmantes<sup>261</sup>. DE ARESPACOHAGA los define como “acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas.”<sup>262</sup>

---

<sup>259</sup> La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 Estados, cuyo objetivo es coordinar políticas económicas y sociales. Este organismo fue fundado en 1960 y su sede central se encuentra en París, Francia. Los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. Se considera que la OCDE agrupa a los países más avanzados y desarrollados del planeta. Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial y representan el 80% del PNB mundial.

<sup>260</sup> La Organización Mundial del Comercio es tanto una Organización para la apertura del comercio, como un foro para que los gobiernos negocien acuerdos comerciales. Es un lugar en el que pueden resolver sus diferencias comerciales. Aplica un sistema de normas comerciales. En lo fundamental, la OMC es un lugar al que los gobiernos Miembros acuden para tratar de resolver los problemas comerciales que tienen unos con otros. Entre sus funciones, destacan las siguientes: administra los acuerdos comerciales de la OMC, es un foro para negociaciones comerciales, trata de resolver las diferencias comerciales, supervisa las políticas comerciales nacionales, asiste técnicamente e imparte cursos de formación para los países en desarrollo y coopera con otras organizaciones internacionales. Se estableció el 1 de enero de 1995, tiene su sede en Ginebra (Suiza) y está compuesta de 157 países (a 24 de agosto de 2012). Aunque está regida por sus Estados miembros, es su Secretaría –compuesta por más de 600 funcionarios- la que coordina las actividades.

<sup>261</sup> Vid.: DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, tomo I, décima edición, Tecnos, Madrid, 1994, página. 35.

<sup>262</sup> Vid.: DE ARESPACOHAGA, J.: *Planificación Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, página 92.

Que los Tratados sean normas concertadas por los Estados firmantes, no significa que su aplicabilidad pueda quedar a la discrecionalidad de sus destinatarios y, así, es el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de mayo de 2005 el que aclara la naturaleza, alcance y efectos de estos instrumentos jurídicos de la forma siguiente:

- A) En cuanto a su objetivo: Se pretende con ellos eliminar la doble imposición, y, de modo subordinado, prevenir la evasión fiscal, y procurando evitar la discriminación por razón de nacionalidad.
- B) Atendiendo a su naturaleza jurídica son Tratados Internacionales, a menudo bilaterales y de carácter contractual, sujetos al régimen jurídico establecido en el artículo 96 de la Constitución, con rango de ley y que regulan un sector específico del ordenamiento.
- C) En cuanto a su eficacia son completos, es decir, no pueden ser interpretados mediante normas internas. Pero en modo alguno constituyen una «opción» a la que pueda acogerse o renunciar el interesado.
- D) En punto a interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan a los modelos. Además, la interpretación ha de ser preferentemente dinámica, autónoma para cada Convenio.
- E) Son de naturaleza omnicomprensiva.

En efecto, como afirma JIMENEZ DE ARECHAGA en sus reflexiones sobre la naturaleza del Derecho Internacional Público, el Tratado internacional, en un sentido amplio, no será más que un negocio jurídico con unas características propias diferenciadas, sin duda, debidas a la categoría de los sujetos que en él intervienen – Estados y otros sujetos de la Comunidad Internacional-<sup>263</sup> y su *naturaleza* es dual, ya

---

<sup>263</sup> Vid.: JIMÉNEZ DE ARECHAGA, E., *Curso de Derecho Internacional Público, tomo I*, Teoría General, Montevideo, 1959, página 98.

que, como señala GUGGENHEIM, al hablar de Convenio internacional hay que hacer referencia a dos realidades: *la primera*, en un sentido dinámico estamos haciendo mención a un procedimiento que conduce a un *acuerdo de voluntades* y, por tanto, incidiendo en el acuerdo mismo; y *la segunda*, suponía referirse al resultado del acuerdo de voluntades, a la *norma jurídica* establecida en el Tratado y obligatoria para los sujetos que la han creado<sup>264</sup>.

Como hemos analizado, los Tratados no constituyen una “opción” del interesado y, aunque, siguiendo a CARMONA FERNÁNDEZ suele ser, en la práctica, el contribuyente el primer interesado en instar su aplicación –por tener, normalmente, efectos positivos para éste- también pudiera tener consecuencias comparativamente negativas; lo que nos lleva a la cuestión de si debe o no rechazarse toda interpretación de un Tratado que conduzca a una imposición más onerosa que la concurrente sin su intervención. Sobre este particular hay una corriente de opiniones que se muestra partidaria de rechazar toda interpretación de un Tratado que conduzca a una imposición más onerosa, ya que –sin duda- el objeto y fin de los Convenios no es otro que evitar el exceso de gravamen derivado de que dos soberanías fiscales incidan sobre una misma renta<sup>265</sup>. Este concepto se denomina “principio de no agravación” y lo definen GEST y TIXIER como “el postulado según el cual, un Convenio tributario no podrá tener como efecto el de agravar la situación del contribuyente con respecto a la situación ya existente al serle aplicado el derecho interno en si mismo considerado”<sup>266</sup>. No obstante, admite CARMONA FERNÁNDEZ, este postulado no se encuentra plasmado en la normativa interna española<sup>267</sup> e, incluso, choca con disposiciones explícitas de determinados tratados, como los de Estados Unidos (artículo 1.2), Canadá (artículo 28) y Bolivia (artículo 23), entre otros, que contienen previsiones que establecen la

---

<sup>264</sup> Vid.: GUGGENHEIM, P.: *Traité de droit international public*, tomo I, 2ª edición, Libraire Georg, Ginebra, 1967, página 126.

<sup>265</sup> Vid.: CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, op. cit., página 43.

<sup>266</sup> Vid.: GEST, G. y TIXIER, G.: *Droit fiscal international*, Presse Universitaires de France, París, 19985, página 66.

<sup>267</sup> Vid. en este sentido lo manifestado por BAENA AGUILAR, en referencia a la causa de la existencia de la corriente de opiniones que se muestra partidaria de rechazar toda interpretación de un Tratado que conduzca a una imposición más onerosa, , BAENA AGUILAR, A., en su obra colectiva, *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y su Reglamento*, Colex, Madrid, 1994, página 39 y siguientes.

prevalencia general y natural de la legislación bilateral sobre la nacional, sin condicionar su aplicación a la opción más ventajosa para el contribuyente<sup>268</sup>. Finalmente, en defensa de la corriente de opiniones que se muestra partidaria del “principio de no agravación”, nos queda reproducir las palabras de BÜHLER, para quien la finalidad de un CDI es limitar las pretensiones fiscales de los Estados titulares de las mismas o suprimirlas totalmente y no ampliarlas o crear nuevas<sup>269</sup>.

En suma, y siguiendo a GARCÍA NOVOA, los CDI son Tratados internacionales que pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o tributos a los que afecta el Convenio, constituyendo la norma típica del llamado Derecho Internacional Tributario<sup>270</sup>, o, como lo define GARBARINO, el Derecho Internacional Tributario sería el Derecho de los Tratados o Convenios para evitar la doble imposición<sup>271</sup>. Su interpretación suele presentar pocos problemas ya que al estar constituidos por normas jurídicas internacionales fundamentadas en el acuerdo entre los Estados soberanos, que actúan en un plano de igualdad dentro de la sociedad internacional, deben aplicarse métodos de interpretación de origen internacional, es decir, los métodos contemplados en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena. De conformidad con estos artículos, a la hora de interpretar estos Convenios, deberán tenerse en cuenta los siguientes factores: la buena fe, el sentido corriente de los términos del tratado, el contexto, objeto y fin del tratado, el contexto, objeto y fin del tratado, la interpretación auténtica explícita del tratado; el recurso a los trabajos preparatorios; y la búsqueda del efecto útil del tratado. Además, debe tenerse en consideración: los acuerdos en que las partes interpreten auténticamente

---

<sup>268</sup> Vid.: CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, op. cit., páginas 43 y 44.

<sup>269</sup> Vid. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho internacional tributario*, op. cit., páginas 82 y 83.

<sup>270</sup> Vid.: GARCÍA NOVOA, C.: “El Derecho tributario a las puertas del siglo XXI. Retos del futuro”, *Mundo Fiscal*, Cali, 2006, página 22.

<sup>271</sup> Vid.: GARBARINO, C.: *La tassazione delle operazioni sul capitale e sulle poste del patrimonio netto*, Giuffrè, Milán, 1993, página 11.

el tratado; la interpretación por conducta ulterior de las partes; y toda otra norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.<sup>272</sup>

Los CDI se encuentran íntimamente vinculados a la constitución, por parte de los países industrializados y exportadores de capital, del modelo Estado social, el cual requerirá de enormes recursos para financiar su actividad y motivará la pérdida de importancia del criterio de la territorialidad a partir de la década de los 60. Este criterio, que era el criterio tradicional existente hasta esas fechas, permitiendo gravar sólo las rentas obtenidas exclusivamente en un territorio (Source Income Taxation) sin gravar las rentas obtenidas en otros países del mundo, se ve superado por la tributación sobre la renta mundial (World Wide Income Taxation), que entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal.

Este último criterio permitirá gravar toda la renta mundial que obtenga un residente o nacional durante un ejercicio fiscal, con independencia del país de donde proceda, y debiendo hacerlo teniendo en cuentas sus circunstancias personales. A partir de los años 70, la nacionalidad ya no tiene prácticamente ningún significado en el Derecho tributario internacional (salvo para las excepciones analizadas de Estados Unidos, Cuba y Filipinas). Por ello, la residencia fiscal de las personas físicas se convierte así en la columna vertebral de los sistemas tributarios y su determinación, en caso de conflicto entre dos Estados ante la posibilidad de que, de acuerdo con las leyes nacionales, el contribuyente pueda ser considerado residente en ambos o en ninguno de ellos, en una necesidad básica a pactar entre los países firmantes de un CDI.

En este contexto, se produjo el desarrollo de los llamados modelos de Convenios, realizados por organizaciones internacionales dedicadas al estudio de esta materia y que ayudan a los Estados firmantes en esta tarea. Esta es la razón por la cual cualquier análisis que se haga tanto de las técnicas, como de los mecanismos previstos en los Convenios, debe iniciarse, ineludiblemente, del estudio de estos modelos y de la

---

<sup>272</sup> Vid.: HERRÁN OCAMPO, C.: “La Doble Tributación Internacional, Principios y realidades de los Convenios”. Director: GUTIÉRREZ HERRÁN, O. F. Tesis doctoral. Pontificia Universidad Javeriana, Santa Fe de Bogotá, D. C., 2000, páginas 42 y 43.

doctrina emanada de las organizaciones internacionales que complementan a los mismos, bien sea a través de los comentarios que realizan a los modelos o mediante estudios particulares efectuados por grupos de expertos. Los modelos como el de la OCDE, cuyo primer modelo data de 1963<sup>273</sup>, el de la ONU, que emitió su primer modelo en 1980 o el modelo del Pacto Andino de 1971 – formulado por los países latinoamericanos en apoyo de su postura de defensa del principio de territorialidad-, junto con otros, derivados de éstos, como del modelo de Estados Unidos, que parte del modelo de la OCDE, no vinculan por su fuerza jurídica, pero sí son aplicados –como señala GARCÍA NOVOA- por los Estados por el prestigio o peso internacional de los organismos que los dictan<sup>274</sup>.

### 3.1.1.2.- Los principales modelos de Convenio

#### 3.1.1.2.1.- El modelo de la OCDE

El modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio establecido por la OCDE consta de 31 artículos e inspira la mayoría de tratados suscritos por España. Además, incorpora como anexo los *protocolos*, en los que se detallan especificaciones relativas algunos de los preceptos y los canjes de notas, con contenido aclaratorio de desarrollo de sus normas.

La versión actual, de 2012, es una actualización de la versión 2010, que, a su vez era una actualización de la versión aprobada en 1992 y que sustituyó a la versión de 1977. Estas actualizaciones son debidas, principalmente, a modificaciones en los Comentarios al Modelo, con la finalidad de que el modelo refleje los puntos de vista actuales de los países miembros. Cuando hablamos de los *Comentarios al Modelos*, nos

---

<sup>273</sup> El Comité de Asuntos Fiscales de la OECE realizó cuatro Informes de los que surgió, en 1963, un Informe final titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” que fue el primer modelo de CDI de la OCDE. Este modelo fue presentado el 1 de julio de 1963 y publicado, junto con la Recomendación de 30 de julio de 1963, de seguimiento de este modelo.

<sup>274</sup> Vid.: GARCÍA NOVOA, C.: “El Derecho tributario a las puertas del siglo XXI. Retos del futuro”, *Mundo Fiscal*, Cali, 2006, página 23.

referimos a los Comentarios interpretativos redactados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de obligada consulta para la interpretación de las disposiciones del modelo. De estas interpretaciones, los Estados hacen *observaciones* –que proporcionan una indicación útil en cuanto a la forma en la que dichos Estados aplican las disposiciones del artículo de que se trate- o *reservas*, si no comparten plenamente el contenido o, simplemente, discrepan de ellas. Respecto a estas reservas, ha de entenderse que, en la medida en que estos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros conservarán su libertad de acción en el curso de las negociaciones de Convenios bilaterales con aquellos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

Finalmente, debemos mencionar los artículos 24 al 29 en los que el modelo de Convenio de la OCDE contiene una serie de disposiciones especiales que se refieren a los siguientes aspectos: la eliminación de la discriminación fiscal en determinadas circunstancias (artículo 24); el establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio (artículo 25); el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes (artículo 26); la asistencia mutua de los Estados en la recaudación de impuestos (artículo 27); el tratamiento fiscal de los agentes diplomáticos y los funcionarios consulares con arreglo al Derecho Internacional (artículo 28); y la extensión territorial del Convenio (artículo 29).

Aunque este modelo es, obviamente, un modelo de Convenio bilateral, el Comité de Asuntos Fiscales consideró la posibilidad de elaborar y concluir un Convenio tributario multilateral al preparar el Proyecto del Convenio de 1963 y el Convenio Modelo de 1977. No obstante, llegó a la conclusión de que la tarea encontraría grandes dificultades. Reconoció, sin embargo, que sería factible para ciertos grupos de países miembros considerar la posibilidad de concluir tales Convenios entre ellos tomando como pauta el Convenio Modelo, sin perjuicio de las adaptaciones que pudiesen estimar necesarias para sus fines particulares. El caso del Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, concluido en 1983 y revisado en 1987, 1989 y 1996, constituye un ejemplo práctico de dichos Convenios Multilaterales entre grupos de países miembros y sigue de cerca las disposiciones del Convenio Modelo.



### 3.1.1.2.2.- Otros modelos

#### 3.1.1.2.2.1.- El modelo de la ONU

El modelo de la OCDE se ha encontrado, desde sus inicios, con la oposición de los países en vías de desarrollo por su preferencia del criterio de imposición en la fuente frente al criterio de residencia y así, otorgar derechos de imposición al Estado de residencia en detrimento del país de la fuente.

Como posible solución a este conflicto y como medida de fomento de la suscripción de CDI entre Estados desarrollados y Estados en vías de desarrollo, aparece el “Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre Doble Imposición entre países desarrollados y en vías de desarrollo”, cuya versión vigente en la actualización de 2011, aprobada en octubre de 2011.

La creación de este modelo se gestó desde el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, tras su resolución 1273(XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, en la que reconocía la conveniencia de solucionar el conflicto reseñada. Y así, se constituye un grupo de expertos que, tomando como punto de partida el modelo de la OCDE de 1963, elabora un conjunto de informes con recomendaciones para ampliar el criterio de imposición en la fuente, que se concretan en el modelo de Convenio de 1980.

Las características esenciales de este modelo, conocido como el modelo de la ONU, son descritas por LENZ<sup>275</sup> y, entre ellas destacan –por sus diferencias con el modelo de la OCDE- las siguientes:

En *primer lugar*, ofrece una más amplia definición de establecimiento permanente, que permite un mayor número de circunstancias en las que el inversor

---

<sup>275</sup> Vid.: LENZ, R.: “Les caractéristiques essentielles de la convention modèle établie par le Groupe d’experts des Nations Unies en matière de conventions entre pays développés et pays en voie de développement”, en *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Établissements Émile Bruylant, Bruselas, 1981, páginas 667 y 677.

extranjero se considerará con una presencia suficiente para ser sometido a imposición; en *segundo lugar*, las reglas previstas en él para la atribución de beneficios empresariales a un establecimiento permanente consagran un principio de atracción limitada que permite atribuir con más amplitud determinadas rentas al establecimiento permanente de una empresa extranjera en el país de la fuente, limitándose la deductibilidad de determinados gastos atribuibles al establecimiento permanente; en *tercer lugar*, se consagra la posibilidad de gravar los pagos por concepto de “regalías” hasta un límite, en contraposición al modelo de la OCDE que consagra su gravamen exclusivo en el país de residencia<sup>276</sup>; en *cuarto lugar*, reconoce el derecho compartido del Estado de la fuente para gravar las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones que observen determinadas condiciones; y, *por último*, establece la posibilidad de que el Estado de la fuente tribute en forma compartida las rentas que no puedan ser expresamente encuadradas dentro de las demás disposiciones del Convenio.

Como hemos analizado, el modelo de Naciones Unidas en general, mantiene una mayor proporción de ingresos fiscales para el “Estado de origen”, el país donde la actividad de inversión o de otro tipo se lleva a cabo. Mientras que el modelo de la OCDE mantiene una mayor participación al “Estado de residencia”, el país del inversionista, empresario. Por lo tanto, el modelo de Naciones Unidas normalmente permitirá más derechos de imposición a los países en vías de desarrollo sobre los ingresos generados por las inversiones extranjeras en estos países.

Las principales actualizaciones derivadas de la actualización de 2011, aprobada por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, son las siguientes<sup>277</sup>:

En *primer lugar*, que establece el arbitraje obligatorio vinculante, cuando una disputa no puede resolverse en el marco del Procedimiento de Acuerdo Mutuo de

---

<sup>276</sup> El artículo 12.1 del Modelo de la OCDE, establece que las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

<sup>277</sup> NACIONES UNIDAS, D. d. (2011, Noviembre 3). [www.un.org](http://www.un.org). Revisado Enero 12, 2012, de <http://www.un.org/es/development/desa/news/administration/doble-tributacion.html>

costumbre; en *segundo lugar*, que confirma y aclara la importancia del intercambio de información bajo el modelo de Naciones Unidas; en *tercer lugar*, que establece las normas bajo las cuales los Estados pueden ayudarse mutuamente en la recaudación de impuestos; en *cuarto lugar*, que se dirige a la evasión de impuestos relacionados con la posible imposición de las plusvalías; y, *por último*, que se trata de ingresos por servicios personales independientes en línea con el modelo de la OCDE.

#### 3.1.1.2.2.2.- El modelo del Pacto Andino

Este modelo nace de la aprobación por parte de los países Andinos<sup>278</sup> de la Decisión 40 dentro de la Comisión del Acuerdo de Cartagena de 1971, consistente en la elaboración de un acuerdo multilateral para evitar la doble imposición internacional entre los países de la Comunidad Andina y un modelo de CDI entre los Estados miembros y los Estados fuera del ámbito Andino.

El modelo de CDI entre los Estados miembros de la actual Comunidad Andina se estructura en cuatro capítulos y veintiún artículos, de cuyo examen HERRÁN OCAMPO extrae, como principales, las siguientes características:

Al respecto de la jurisdicción tributaria, en el modelo existe cláusula expresa sobre jurisdicción tributaria, donde se adopta de manera exclusiva el principio de la fuente. También se adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente en los intereses, dividendos y participaciones, regalías o cánones, rendimientos inmobiliarios, servicios profesionales y asistencia técnica e imposición sobre el patrimonio. En cuanto a los beneficios empresariales y las ganancias de capital, aunque adopta como criterio principal el de la fuente, en el primero, adopta como criterio accesorio el del

---

<sup>278</sup> La Comunidad Andina (CAN) está constituida por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, además de los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración (SAI). Antes de 1996, era conocida como el Pacto Andino o Grupo Andino. Venezuela fue miembro pleno hasta el 2006 y Chile originalmente fue miembro entre 1969-1976, pero se retiró durante el régimen militar de Augusto Pinochet debido a incompatibilidades entre la política económica de ese país y las políticas de integración de la Comunidad Andina. Este país es Miembro Asociado desde el 20 de septiembre de 2006, pero ello no supone el reingreso a la Comunidad Andina.

establecimiento permanente, relacionado con el criterio de la fuente, pero no sujeto al mismo; y en el segundo admite como criterio excepcional el del lugar de registro de los bienes. En referencia al criterio de la residencia, éste únicamente es aplicable en los servicios personales, donde aun consagrándose como criterio general el principio de la fuente, admite como criterio excepcional el de la residencia para funciones fiscales.

Como hemos analizado, el del modelo del Pacto Andino, y así lo destaca HERRÁN OCAMPO, se centra en recoger una distribución del poder tributario entre los distintos Estados atendiendo al criterio territorial, o de imposición en el país de la fuente. Así, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo son gravables en el Estado Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora<sup>279</sup>. Así, para GARCÍA HEREDIA, la diferencia más significativa de este modelo con el de la OCDE o el de la ONU es el exceso de celo y vehemencia con el que se defiende la sujeción exclusiva de las rentas en el Estado de la fuente, lo que –sin duda- supone un obstáculo para las relaciones fiscales con terceros Estados, lo que ha llevado a la Comunidad Andina a cuestionarse su eficacia y a plantearse cauces más flexibles<sup>280</sup>.

Sirva de ejemplo, que la Comunidad Andina (CAN) y la Unión Europea (UE) se encuentran entre las organizaciones internacionales precursoras de la integración regional (el tratado de Roma del 25 de marzo de 1957 creó la Comunidad Económica Europea (CEE), mientras que el acuerdo de Cartagena del 26 de mayo de 1969 instituyó el Pacto Andino) y el creciente papel a nivel internacional de estas entidades las convierte necesariamente en actores de la política mundial y, en particular, de las dinámicas de cooperación Norte-Sur, sin embargo, tal y como apunta LEONCINI, el estado actual de las relaciones CAN-UE no puede ser calificado como óptimo. La aparente falta de interés de la UE en la CAN, para este autor, es el resultado de una elección que puede ser calificada de legítima dentro de la conducción de su política exterior.

---

<sup>279</sup> Vid.: HERRÁN OCAMPO, C.: “La Doble Tributación Internacional, Principios y realidades de los Convenios”, op. cit., páginas 67, 68 y 69.

<sup>280</sup> Vid.: GARCÍA HEREDIA, A.: *Fiscalidad internacional de los cánones: Derechos de autor, propiedad industrial y know-how*, Lex Nova, Valladolid, 2007, página 60.

Para él, existen razones suficientes para una mayor relación entre ambas organizaciones, lo que fundamenta con el siguiente razonamiento:

“En primer lugar, porque la UE constituye un modelo de integración regional para la subregión andina, por lo que existe la posibilidad de compartir valores y ejercer influencia (y en este punto no debería quedar lugar para la duda: la CAN ha avanzado mucho más que el MERCOSUR en materia de integración). En segundo lugar, al momento en que se realizan las negociaciones con vistas a la creación del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA), el interés económico de la UE está en impedir que los Estados Unidos se apoderen de los emergentes mercados latinoamericanos, más aún cuando los andinos buscan precisamente tal contrapeso. En el mismo orden de ideas, se puede afirmar que los países andinos esperan poder contar con Europa ahora que la presencia estadounidense se hace sentir con mayor vigor en el contexto de la lucha contra el narcoterrorismo”<sup>281</sup>.

### 3.1.1.2.2.3.- El modelo de la ALADI

La Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) es el mayor grupo latinoamericano de integración. Sus trece Estados miembros son: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela, representando en conjunto 20 millones de kilómetros cuadrados y más de 510 millones de habitantes; siendo el Tratado constitutivo el Tratado de Montevideo de 1980, suscrito el 12 de agosto de 1980 estableciendo los siguientes principios generales: pluralismo en materia política y económica; convergencia progresiva de acciones parciales hacia la formación de un mercado común latinoamericano; flexibilidad; tratamientos diferenciales con base en el nivel de desarrollo de los países miembros; y multiplicidad en las formas de concertación de instrumentos comerciales<sup>282</sup>.

---

<sup>281</sup> LEONCINI, G.: (Marzo de 2012). [www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org). Revisado el 11 de abril de 2012, de <http://www.comunidadandina.org/documentos/docIA/IA21-3-02.htm>

<sup>282</sup> ALADI. [www.aladi.org](http://www.aladi.org). Revisado Enero 14, 2012, de [http://www.aladi.org/nsfaladi/arquitec.nsf/VISITIOWEB/quienes\\_somos](http://www.aladi.org/nsfaladi/arquitec.nsf/VISITIOWEB/quienes_somos)

Las deliberaciones llevadas a cabo en las diferentes reuniones técnicas celebradas por expertos en doble tributación internacional de Montevideo de abril de 1973, mayo de 1974 y agosto de 1974, así como de la 5ª y 6ª reunión de directores de tributación interna celebradas en Quito en julio de 1973 y en Montevideo en septiembre de 1975 dieron lugar a un modelo de CDI de la ALADI. Este modelo pretendía servir de base para la negociación de acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación entre los países miembros. No obstante, debido a la poca receptividad de este modelo, la Secretaría General de la ALADI emitió el 6 de junio de 1994 un nuevo modelo de Convenio, que sigue en lo fundamental al modelo de la OCDE y en ciertos aspectos al modelo de la ONU.

#### 3.1.1.2.2.4.- El modelo de Estados Unidos

El caso de Estados Unidos, miembro de la OCDE, constituye un caso paradigmático de modelos elaborados de forma unilateral. Como sabemos, Estados Unidos es miembro de la OCDE desde hace más de 30 años y ha participado en el desarrollo y evolución de las diferentes versiones del modelo de CDI de la OCDE, además de que, como advierte DOERNBERG, R. L.<sup>283</sup>, los Tribunales estadounidenses interpretan los CDI de acuerdo con los Comentarios de la OCDE, en la mayoría de ocasiones. La elaboración de un modelo de forma unilateral por un Estado, y no en el seno de una organización internacional, no es único de Estados Unidos, sino que también Holanda elaboró un modelo propio.

La versión vigente del modelo de Convenio de Estados Unidos es la de 2006 - siendo la cuarta de sus versiones, tras las de 1977, 1981 y 1996- y su denominación oficial es “*United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*”<sup>284</sup>.

---

<sup>283</sup> Vid.: DOERNBERG, R. L: *International Taxation in a Nutshell*, 5ª edición, West Group, St. Paul, 2001, página 110.

<sup>284</sup> Puede consultarse esta versión del modelo en la siguiente página web:

<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>

Estados Unidos tomó la iniciativa de desarrollar su propio modelo en 1977, basándose principalmente en el modelo de la OCDE e incorporando disposiciones específicas que fueron diseñadas y que son aplicables en virtud de la legislación fiscal de ese país.

Las principales características del modelo de Estados Unidos son: que en él se compatibilizan el criterio de nacionalidad con el de residencia; y que incluye las cláusulas denominadas “Cláusulas de limitación de beneficios”<sup>285</sup>.

En el primer caso, Estados Unidos, a través de la utilización de su modelo, consigue, como concluye GARCÍA CARRETERO, que tributen en los Estados Unidos por su renta mundial tanto los residentes, aunque no sean nacionales, como los nacionales, aunque no sean residentes<sup>286</sup>. En el segundo caso, estas cláusulas, señala VEGA BORREGO, tienen por finalidad garantizar que los beneficios previstos en el Convenio sólo se concedan a los que se consideran destinatarios legítimos del mismo. Estas normas, sólo autorizarán la concesión de la exención o imposición limitada en la fuente tras la comprobación que la persona residente en el otro Estado contratante no se ha establecido en el mismo con la única finalidad de acceder a los beneficios del Convenio. Las cláusulas de limitación de beneficios restringen el acceso a los Convenios de doble imposición y, por ende, la aplicación de las normas en ellos previstas que eliminan o reducen la tributación en el Estado de la fuente. En definitiva, estas cláusulas persiguen impedir que residentes en terceros Estados, distintos al Estado con el que se ha celebrado el CDI, logren la aplicación indirecta de este Convenio, ya que, si ello se produce, no está justificado que el Estado de la fuente renuncie o limite el gravamen que recae sobre los rendimientos generados en su territorio, porque cuando actúa como Estado de residencia no existe reciprocidad, es decir, sus residentes no se benefician de iguales reducciones en el Estado de la fuente<sup>287</sup>.

---

<sup>285</sup> Estas cláusulas se encuentran en el art. 22 del modelo de Convenio de Estados Unidos.

<sup>286</sup> Vid.: GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op.cit., página 70.

<sup>287</sup> Vid.: VEGA BORREGO, F. A.: “Las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios para evitar la doble imposición”, *Inv. Jurídica del IEF*, número 1/03, 2003, páginas 29 y siguientes.

El Modelo de Estados Unidos se completa con unos comentarios a sus artículos, a los que denomina “*Technical Explanation*” o explicación técnica. Este documento constituye –como dice él mismo establece- la “guía oficial” del Convenio y está formulado con el fin de reflejar las políticas que hay detrás de disposiciones del Convenio concretas, así como de las conclusiones alcanzadas con respecto a la aplicación e interpretación del Convenio. Se podría decir, como admiten DOERNBERG y VAN RAAD, que las explicaciones técnicas son el equivalente a los Comentarios del Modelo de la OCDE. La diferencia fundamental entre ambos se encuentra en que mientras los comentarios del Modelo de la OCDE reflejan el carácter común de todos sus miembros, con sus respectivas reservas y observaciones, las explicaciones técnicas, por el contrario, representan una visión unilateral de Estados Unidos<sup>288</sup>.

---

<sup>288</sup> Vid: DOERNBERG, R. L. y VAN RAAD, K.: *The 1996 Us Model Income Tax Convention: Analysis, Commentary and Comparison*, Kluwer Law International, La Haya, 1997



### 3.1.2.- Otras fuentes de derecho internacional

#### 3.1.2.1- Introducción

Una clara manifestación de la incidencia que posee la globalización económica en la configuración de los actuales "sistemas tributarios" reside, para CAAMAÑO ANIDO y CALDERON CARRERO <sup>289</sup> en las "nuevas fuentes" que nutren el cuerpo del Derecho tributario. La principal característica de estas "nuevas fuentes" es que se configuran, fundamentalmente, siguiendo principios distintos a los principios impositivos clásicos y, por otra parte, son producidas, con carácter general, al margen y sin intervención directa o decisiva de los Parlamentos nacionales.

Entre las “nuevas fuentes”, en una posición menos importante que los Convenios de doble imposición nos encontramos la “legislación blanda” o *Soft Law* y las “reglas de apoyo” o *black door rules*.

#### 3.1.2.2.- Soft Law o “legislación blanda”

El término *Soft Law* posee diferentes significados, aunque suele definirse en el ámbito del Derecho Internacional como “una serie de actos, no homogéneos en cuanto a origen y naturaleza, que, a pesar de estar privados de efectos jurídicos vinculantes, resultan, a través de distintas vías, jurídicamente relevantes”.

Desde la perspectiva de BOYLE, únicamente tres son sus características relevantes para el Derecho Internacional:

La *primera*, que el *Soft Law* no es vinculante El autor utiliza el término en inglés “*not binding*” para designar aquellos instrumentos que nos vinculantes y especificar la no vinculación de los instrumentos denominados *Soft law*; la *segunda*, que el *Soft Law*

---

<sup>289</sup> Vid.: CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo Derecho tributario?”, *op. cit.*, página 245 a 288.

consiste en normas generales o principios, pero no en reglas; y, *por último*, que los actos que conforman el *Soft Law* no son aplicables a través de una resolución vinculante de controversias.

Respecto a la primera característica relevante, el autor opina que cuando es usado en este sentido, el *Soft law* puede ser contrastado con el llamado *Hard Law*, el cual es vinculante”, ya que, los Tratados son, por definición, siempre del tipo *Hard Law* porque son siempre vinculantes. En relación con la segunda característica, BOYLE explica que el *Soft Law* contrasta claramente con las reglas, que envuelven clara y razonablemente obligaciones específicas, las cuales son, en este sentido, de *Hard Law*, Y, las normas generales o principios, que son más abiertas o generales en su contenido y significado, ofrecen una visión más ligera, dúctil o blanda. Y respecto a la última, BOYLE admite que es el carácter de la resolución de controversias lo que determina si estamos frente a un *Soft* o un *Hard Law* y no, únicamente, el que estemos ante una resolución de controversias<sup>290</sup>.

En el ámbito del Derecho tributario, y según CAAMAÑO ANIDO y CALDERON CARRERO<sup>291</sup>, este término para hacer referencia a esas formas de producción del Derecho que no se traducen en normas imperativas, al no venir producidas por los cauces ordinarios y no insertarse en los ordenamientos, pero que suelen cumplirse por los Estados e incluso desarrollarse en sus ordenamientos internos, ante el temor de éstos de quedarse al margen de las reglas del juego de la política económica internacional. Se trata, en definitiva, de instrumentos que contienen reglas de conducta que no resultan jurídicamente obligatorias para sus destinatarios pero que están concebidos para desplegar efectos jurídicos tales como influir en la conducta de los Estados.

---

<sup>290</sup> Vid.en este sentido: BOYLE, A.E. “Some Reflections on the Relationship of Treaties and Soft Law”, *I.C.L.Q.* octubre 1999, páginas 901 a 913. BOYLE, es catedrático de Derecho Internacional Público en la Universidad de Edimburgo y este artículo está basado en su ponencia de mayo de 1998, dentro de la “ASIL Conference on Multilateral Treaty-Making”, sobre redacción de Tratados multilaterales que tuvo lugar en el Graduate Institute of International Law de Ginebra.

<sup>291</sup> Vid.: CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo Derecho tributario?”, *op. cit.*, páginas 245 a 288.

Lo que, en nuestra opinión, es de gran relevancia no son ya las características que rodean este concepto, sino su creciente presencia tanto en el ámbito del Derecho tributario Internacional, como en el Derecho de la Unión, donde –como señala CHICO DE LA CÁMARA-, la doctrina habitualmente sintetiza las fuentes normativas en el ámbito comunitario en tres bloques: el Derecho originario o de primer grado constituido por los Tratados fundacionales de la Unión Europea (Tratado de Roma, Tratado de Maastricht, Tratado de Amsterdam), el Derecho derivado o de segundo grado que desarrolla los primeros (Directivas y Reglamentos), y el Derecho "blando" o *Soft Law* (Comunicaciones, Recomendaciones, Directrices). No obstante, técnicamente el *Soft Law* no constituye fuente del Derecho comunitario, si bien, puede de facto tener fuerza jurídica suficiente vinculando a los Estados miembros a que actúen de una determinada forma, aunque asumiendo el riesgo de que el TJUE pueda resolver en un futuro siguiendo las orientaciones marcadas por la Comisión y no el *Soft Law*<sup>292</sup>.

### 3.1.2.3.- *Backdoor rules* o “reglas de apoyo”

Las *backdoor rules* o “reglas de apoyo” son normas de interpretación elaboradas por instituciones internacionales como la OCDE o las Naciones Unidas a través de Comités especializados. Estas normas se caracterizan, fundamentalmente, porque en su creación no hay intervención directa del poder legislativo de cada país.

Aseguran CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO<sup>293</sup>, que entre las "nuevas fuentes" quizá las que mayor interés y controversia suscitan, debido a sus singulares características, son las denominadas *backdoor rules*. Este tipo de "normas" son producidas sin intervención directa (o autoridad delegada) de los Parlamentos nacionales. Algunas organizaciones internacionales como la OCDE y la OMC, e instituciones internacionales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, elaboran por sí mismas una serie de reglas, directrices, catálogos de

---

<sup>292</sup> Vid.: CHICO DE LA CÁMARA, P.: *Impuesto sobre sociedades*, 2º edición, Dykinson, Madrid, 2005, página 159.

<sup>293</sup> Vid.: CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERÓN CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo Derecho tributario?”, *op. cit.*, páginas 245 a 288.

principios, códigos de conducta, etc., con el objeto de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional que tanto los países miembros como los no miembros de tales organizaciones (e instituciones) deben seguir, reformando si es necesario su legislación interna a tal efecto. Ejemplos de este tipo de *backdoor rules* lo constituyen los modelos de CDI recomendados por el Comité Fiscal OCDE, las directrices sobre precios de transferencia o sobre competencia fiscal perniciosa elaboradas por este mismo Comité, las "40 Recomendaciones" en materia anti-blanqueo del *Financial Action Task Force* OCDE, las propias directrices que utiliza el FMI o el Banco Mundial cuando negocian con los diferentes gobiernos estatales el otorgamiento de créditos internacionales.

En la actualidad, como señala CRUZ PADIAL<sup>294</sup>, es cada vez más frecuente que los Estados se vean forzados a realizar reformas en su ordenamiento jurídico siguiendo las *backdoor rules*, ya que en caso contrario pueden sufrir determinado tipo de "contramedidas" por parte de las organizaciones e instituciones que las han dictado. Ejemplos de estas "contramedidas" nos los encontramos en la inclusión en una "lista negra" (*blacklisting*), sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplidor por parte de un bloque de países que establecen legislación a tal efecto, o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional.

Los principales problemas que suscita el uso de este tipo de "normas" derivan de la forma en que son producidas y los medios para dotarlas de "coercibilidad". En relación con su forma de producción cabe resaltar, de nuevo, que no son elaboradas por un Parlamento nacional, sino por representantes de Estados miembros ante una organización internacional (generalmente, funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales) y, por tanto, no gozan de la legitimidad, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las "fuentes normativas clásicas". Por otro lado, los Estados y demás sujetos afectados por tales reglas tienen pocos medios para intervenir y participar en la elaboración de tales "normas", como también poseen escasos mecanismos que permitan su "control de legalidad internacional" o su coerción. Probablemente, este conjunto de factores haya contribuido a que las *backdoor rules*

---

<sup>294</sup> Vid.: CRUZ PADIAL, I.: "Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria*, número 109, 2003, página 66.

tengan, por un lado, un carácter "cerrado" al constituir un instrumento a través del que se articula el punto de vista de los Estados miembros de la organización internacional que las elabora, y, por otro lado, un enfoque marcadamente administrativo al maximizar la visión que de las diferentes cuestiones abordadas se tiene desde las Administraciones de los Estados miembros de la organización internacional. Estos dos caracteres no dejan de plantear graves problemas, en la medida en que el enfoque de estas normas será, generalmente, parcial y su contenido resultará frecuentemente desequilibrado al haberse minimizado los intereses y derechos de las demás personas afectadas por las normas así elaboradas.

A pesar de los problemas comentados, no puede dejar de hacerse constar la importante contribución que algunas de estas *backdoor rules* han tenido en el ámbito tributario –igual que en otros ámbitos- a la hora de resolver numerosos problemas y desafíos planteados por la globalización económica. En este sentido, tampoco puede dejar de constatarse la creciente importancia que poseen estas "nuevas fuentes" en la configuración de Derecho tributario Internacional actual, ya que cada vez existen más problemas que hay que resolver ineludiblemente a escala global y cada vez es mayor el papel que juegan a este respecto organizaciones internacionales como la OCDE.

### 3.2.- La relación entre la residencia y los CDI

#### 3.2.1.- La residencia en los CDI

La determinación de la residencia fiscal de un contribuyente, en los supuestos de discrepancia entre dos Estados, necesita acudir –si existe- al Convenio ratificado por ambos Estados al objeto de distribuir la soberanía fiscal. Por supuesto, la calificación de un sujeto como residente no está exenta de importancia, ya que el Estado de la residencia gravará al contribuyente conforme a una obligación ilimitada, es decir por la denominada “renta mundial”. Este sometimiento del contribuyente a una obligación ilimitada, denominada tradicionalmente “obligación personal” tiene como consecuencia jurídico-fiscal la tributación de éste por todas sus rentas con independencia del lugar donde se obtengan. No obstante, en todo caso, el Estado de la fuente podrá someter a gravamen la misma renta por obligación limitada, denominada tradicionalmente “obligación real”. Esta circunstancia es la que ampara la propuesta de los distintos modelos de Convenio al Estado de residencia para que aplique alguno de los métodos para evitar la doble imposición internacional.<sup>295</sup>

Como puede observarse del análisis de los diferentes modelos de CDI, el criterio delimitador del perímetro subjetivo de los CDI atiende a la residencia, siguiendo el modelo de la OCDE, y deja de lado los criterios de ciudadanía o nacionalidad<sup>296</sup>. La doctrina de la OCDE entiende que el concepto de “residente de un Estado contratante” sirve, además de para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio, para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia y para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente.

---

<sup>295</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo como medidas anti-abuso generales en el modelo de CDI de la OCDE”, en la obra colectiva *Las medidas Anti-Abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario* (Directores: SOLER ROCH, M. F. y SERRANO ANTÓN, F.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, páginas 59 y 60.

<sup>296</sup> Esta regla expuesta de los modelos de la OCDE admite excepciones, como en el caso de Estados Unidos que se reserva el derecho a gravar a sus ciudadanos y residentes incluyendo a algunos ex ciudadanos y a residentes de larga duración sin tener en consideración las disposiciones del Convenio.

Los CDI (artículos 1 y 4 del modelo de CDI), como advierte CARMONA FERNÁNDEZ<sup>297</sup>, no establecen criterios definitorios de la residencia fiscal, aunque sí precisan los requisitos que deban satisfacer los respectivos residentes fiscales de cada Estado contratante para acceder a los específicos beneficios del CDI, pudiendo darse el caso de un residente fiscal en un Estado según sus normas domésticas, a quien no se le otorgue la condición de residente en el sentido previsto en un Convenio, ya que éste puede exigir determinadas condiciones adicionales para obtener su cobertura<sup>298</sup>.

### 3.2.2.- La residencia en el modelo de la OCDE

Partiendo del hecho de que cada Estado puede establecer criterios distintos para considerar a una persona física residente en el mismo, podría ocurrir que dos Estados coincidieran al considerar a una persona física residente. Por ello, el Modelo de la OCDE establece una serie de criterios para resolver este tipo de conflictos.

En concreto, lo que hace el modelo de CDI de la OCDE en su artículo 4.1, en primer lugar, es remitirnos a la legislación nacional al referirse al residente como *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”*. No obstante, el artículo matiza que no serán considerados residentes las personas *“que estén sujetas a la imposición exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”*<sup>299</sup>. Lo que el modelo no desea en ningún caso es que, debido a la definición de

---

<sup>297</sup> Vid.: CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, op. cit., página 77.

<sup>298</sup> Este tipo de situaciones suelen darse cuando, en prevención del uso interesado de los beneficios del tratado, los Convenios disponen de mandatos con el objetivo de excluir a todo sujeto que ilegítima o artificialmente pretenda la cobertura de un Convenio.

<sup>299</sup> Esta matización puede verse reflejada en el caso del ordenamiento jurídico español, donde la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece un régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. En este régimen, “las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto

residente contenida en el mismo, el contribuyente que está sometido a una imposición limitada por parte de un Estado pueda obtener beneficios del Convenio suscrito. Debe tenerse en cuenta, en este apartado, la dificultad que entrañan algunas situaciones concretas de legislaciones nacionales, en las que hay una serie de contribuyentes que los Estados consideran como residentes a efectos del Convenio, que pueden contradecir el espíritu del Convenio.

Sin duda, los conflictos de doble residencia serán los que mayor ayuda necesitaran del Convenio, al encontrarnos frecuentemente en la situación de contribuyentes considerados residentes fiscales en dos Estados, simultáneamente. En este caso, las reglas para solucionar el conflicto que establece el Modelo de la OCDE – en su artículo 4.2- son las siguientes:

*a). dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; Téngase en cuenta que el carácter de permanente que da a la vivienda no requiere que el contribuyente sea propietario de la misma, ya que los Comentarios a este artículo<sup>300</sup> reconocen que cualquier forma de vivienda debe ser admitida, al establecer que en lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.).*

*b). si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones*

---

sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes”, siempre y cuando se establezcan una serie de condiciones expuestas en el artículo 93 de esta Ley y se sigan los términos que se establezcan reglamentariamente.

<sup>300</sup> Véase a este respecto el apartado 13 de los Comentarios al artículo 4.1.a) del modelo de la OCDE.



*personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);* A este respecto, debe acudir a los Comentarios a este artículo<sup>301</sup> en los que se aclara que se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado.

*c). si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;*

*d) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;*

*e). si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.* En este caso, el modelo de la OCDE establece esta regla como cláusula residual al objeto de que, si el contribuyente fuera una persona física nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, la cuestión se resuelva de común acuerdo entre los Estados en cuestión conforme al procedimiento establecido en el artículo 25.<sup>302</sup>

---

<sup>301</sup> Véase a este respecto el apartado 15 de los Comentarios al artículo 4.2 del Modelo de la OCDE.

<sup>302</sup> Véase a este respecto el apartado 14 de los Comentarios al artículo 4.2 del modelo de la OCDE.

Como hemos analizado, el modelo de la OCDE nos plantea cinco reglas para resolver el conflicto de la doble residencia, antes de remitirnos a la solución de mutuo acuerdo:

*La primera*, remitiéndonos en primer lugar a la vivienda permanente –bastando, en este caso, únicamente la posesión o disfrute de una vivienda, siempre que ésta sea de carácter permanente y que el contribuyente la disfrute con intención de permanencia y en caso de poseer una en cada Estado-; *la segunda*, al centro de intereses vitales, como visión global del lugar donde tienen lugar las relaciones familiares y sociales del contribuyente, sus ocupaciones culturales, económicas o profesionales<sup>303</sup>; *la tercera*,

---

<sup>303</sup> En referencia a esta cuestión, es interesante destacar los apartados 3, 4 y 13 del Fundamento de Derecho cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Jul. 2006, establecen:

“En el caso del presente recurso el problema surge al haber presentado el recurrente un certificado de la Administración fiscal cantonal de Ginebra en el que se dice que el Sr. Antonio es residente en Suiza "en el sentido del Convenio de doble imposición, concluido entre la Confederación Suiza y España", lo que no obliga a acudir al Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Suiza el 26 de 1966. En ese Convenio el criterio determinante de la potestad tributaria entre los dos países firmantes, en lo que a las personas físicas se refiere, es el de la residencia. Pero el Convenio no impone un concepto de residencia habitual para considerar a una persona "residente de un Estado contratante", sino que deja a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes la determinación de quien se considera "residente" sujeto a la imposición de cada uno de los Estados contratantes.”

“...es evidente que, con independencia de que la Administración fiscal del cantón de Ginebra atribuya la condición de residente en Suiza al recurrente, también por aplicación del art. 4.1 del Convenio de Doble Imposición, en relación con el art. 12.1.b) de la Ley 18/1991, el recurrente puede ser considerado igualmente residente en España, no apreciándose impedimento alguno para, conforme al inciso "cualquier otro criterio de naturaleza análoga", a que se hace mención en el art. 4.1 "in fine" del Convenio, considerar que en un nacional sujeto a la imposición de uno de los Estados contratantes, concurre la circunstancia de que radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o de sus intereses económicos a que se refiere el art. 12 de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de Junio, para considerar que el sujeto pasivo del Impuesto tiene su residencia habitual en territorio español.”

“En conclusión, a la vista de la dificultad de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas. Ante la ausencia de datos sobre los

nos remite al lugar donde el contribuyente more, sin que sea necesaria una tipo de vivienda determinada, pudiendo tratarse tanto de viviendas como hoteles; *la cuarta* no remite a su nacionalidad; y, *la quinta*, nos remite a la resolución de mutuo acuerdo entre los Estados contratantes.

Finalmente, como hemos comentado, aunque se suele llegar en la práctica a través de las tres primeras reglas, el Modelo deja a las autoridades competentes de cada Estado la resolución amistosa de la controversia; y, como hemos analizado, las propuestas de la OCDE para fijar la residencia en un determinado Estado irán siempre referidas a tres funciones: *la primera*, determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio; *la segunda*, resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y, *por último*, resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.

Procede hacer un inciso en este momento para llamar la atención sobre los contribuyentes, a los que también hace referencia el modelo de la OCDE, denominados *non domiciles* (no domiciliados) característicos del ordenamiento jurídico británico, como hemos analizado en un epígrafe anterior. Estos residentes definidos por CALDERÓN CARRERO, CARMONA FERNÁNDEZ, MARTÍN JIMÉNEZ y TRAPÉ VILADOMAT como residentes no plenamente asentados, porque únicamente tributan por las rentas obtenidas o remitidas a Reino Unido, lo que se denomina en el ordenamiento jurídico británico *remittance basis* o régimen de remisión<sup>304</sup>. El modelo de la OCDE los define<sup>305</sup> como “residentes pero que no tienen lo que se considera un vínculo permanente con el Estado” y que tributan únicamente por los rendimientos

---

bienes y rentas del recurrente fuera del territorio español, los bienes y derechos situados o que pueden ejercitarse en España son de tal entidad que no resulta aventurado mantener que es España y no Suiza el centro del núcleo principal de sus intereses económicos, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar al recurrente, en relación al IP, ejercicio 1992, por obligación personal de contribuir. Consecuentemente, ha de rechazarse la supuesta infracción del art. 4.2.a) del Convenio que aduce el recurrente en su segundo y tercer motivo de casación."

<sup>304</sup> Analizaremos en que consiste este régimen en el epígrafe dedicado al mismo.

<sup>305</sup> Este tema es abordado por el modelo de Convenio de la OCDE en el apartado 26.1, dentro de los comentarios sobre el artículo 1 del modelo.

derivados de fuentes fuera del Estado “siempre y cuando este ingreso sea efectivamente repatriado o remitido”.

### 3.2.3.- Los paraísos fiscales como fuente de conflicto

Ya hemos analizado anteriormente, cuando nos referíamos al cambio de residencia a un paraíso fiscal y sus consecuencias, tanto en el ordenamiento jurídico español, como en británico, la concepción que uno y otro tienen de estos territorios. Analizaremos ahora el interés y preocupación de la comunidad internacional por la existencia de los territorios considerados paraísos fiscales y el consiguiente crecimiento de la competencia fiscal perniciosa, en ocasiones derivado de la utilización abusiva de los CDI. La principal consecuencia de este interés ha sido la de llevar a los poderes públicos a plantearse la necesidad de analizarlo de forma rigurosa.

El estudio sistemático del concepto de competencia fiscal perniciosa es relativamente reciente. Aunque existen estudios realizados en la década de los ochenta por el Departamento del Tesoro de Estados Unidos<sup>306</sup>, ha sido en los últimos años cuando, tanto en el seno de la OCDE como en el de la Unión Europea, se han realizado trabajos en esta materia y se están adoptando medidas de forma explícita y estructurada contra la competencia fiscal perniciosa. Destacamos en este análisis el estudio sistemático sobre esta materia realizado por la OCDE en 1998, cuyo título, “Competencia fiscal perjudicial: Una cuestión global emergente”, es suficientemente indicativo de lo novedoso del tratamiento de este problema, y la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva.

Los trabajos realizados en el seno de la OCDE, al objeto de atacar el problema de la competencia fiscal perjudicial de una forma práctica y posibilista, ha seguido, en opinión de VALLEJO CHAMORRO, las siguientes etapas:

*Una primera etapa*, dominada por la adopción de los criterios para identificar los paraísos fiscales y el informe sobre competencia fiscal perniciosa. En esta etapa se

---

<sup>306</sup> Este estudio se realizó en 1984 y se denomina *The Tax Havens and their Uses by U.S Taxpayers*.

establecieron los rasgos identificativos de los regímenes perjudiciales, entre los que destacan la inexistencia o bajos tipos de tributación efectiva; la estanqueidad o aislamiento del régimen (*ring-fencing*), consistente en que no exista comunicación entre las actividades realizadas en estos regímenes y la economía doméstica, ya sea porque su uso no esté permitido a residentes o porque se limite a operaciones realizadas por no residentes; la falta de transparencia; y la falta de intercambio de información efectiva.

*Una segunda etapa*, donde los trabajos se centraron en la elaboración de las dos listas de regímenes fiscales potencialmente perjudiciales: los paraísos fiscales y los regímenes perjudiciales de los países miembros. El resultado de estos trabajos dio lugar a otro nuevo informe en el año 2000, “Informe sobre los progresos en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perjudiciales”.

*Una tercera etapa*, en la que se redactó el Informe de 2001 y se revisaron los criterios para la determinación de los rasgos perjudiciales. El Informe de 2001 respondió fundamentalmente a un cambio en los criterios para definir los regímenes perjudiciales, consistente en abandonar el criterio de falta de actividad sustancial como elemento de identificación de los paraísos fiscales. El razonamiento subyacente era considerar que cada Estado es libre para determinar el nivel de tributación que quiere exigir a sus ciudadanos y la organización de su sistema fiscal, pero que tiene que ser transparente y facilitar la información que permita a los demás Estados gravar a aquéllos de sus residentes que se decidan a invertir en aquél atraídos por su tributación.

*La cuarta etapa* supuso la creación de un listado de las jurisdicciones consideradas paraísos, donde se encontraban Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco, Islas Marshall, Nauru y Vanuatu. Esta lista que quedó finalmente reducida con los compromisos adoptados por Vanuatu en mayo de 2003 y por Nauru en diciembre de ese mismo año. El Modelo, denominado “Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal”, fue finalmente publicado en abril de 2002 y sus elementos principales fueron: el establecimiento del intercambio de información para expedientes civiles y penales; no permitir alegar el principio de interés doméstico, de forma que la información debe proporcionarse aunque el país requerido no tenga interés en obtener dicha información; garantizar el acceso a la información en disposición de bancos, entidades financieras, instituciones fiduciarias, etcétera; garantizar la defensa de

los intereses legítimos de los contribuyentes, y que la información facilitada se trate como confidencial; que se eviten las peticiones de información genéricas o las que no sean necesarias y relevantes para el Estado requirente.

*La quinta etapa* destacó por los enfrentamiento con Suiza y Luxemburgo, cuya actitud generó una situación de bloqueo en las negociaciones con los paraísos, que llevó a la creación de un Foro Global, reuniéndose por primera vez en Ottawa en octubre de 2003, y en el que los países de la OCDE y las jurisdicciones cooperativas intentaron definir lo que se ha dado en llamar el “level playing field”, con la intención de avanzar en la definición de las condiciones de justicia y equilibrio que deben darse para proceder al intercambio de información. A tal efecto, se creó un Subgrupo de trabajo que debería identificar los elementos clave del concepto citado.

Y, finalmente, el objeto de la *última etapa*, se centró en la realización de un análisis exhaustivo de la transparencia y el intercambio de información, no sólo en los Estados miembros y en los socios colaboradores, sino también en un grupo de centros financieros identificados a tal efecto.<sup>307</sup>

Hasta la fecha, la OCDE ha publicado los informes anuales denominados “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field”, que revisan tanto las economías de Estados miembros, como las de Estados no miembros de la OCDE y que actualizan los datos que contenía el primer informe de 2006 -publicado en mayo de ese año- en aras de conseguir una igualdad de condiciones global que garantice la aplicación de altos estándares de transparencia e intercambio de información tributaria, con el objetivo final de lograr la equidad y competencia leal deseada, junto con otros acerca de la utilización abusiva de pérdidas fiscales (2011), el abuso de entidades o instrumentos híbridos (2012) y el más reciente (de 12 de febrero de 2013) sobre “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. Resalta –en este sentido- la OCDE que, además de una merma recaudatoria, estos esquemas generan ventajas competitivas para las multinacionales

---

<sup>307</sup> Vid.: VALLEJO CHAMORRO, J. M.: “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, número 825, 2005, páginas 147 a 160.

frente a pequeñas y medianas empresas, que no tienen acceso a esta planificación sofisticada y soportan tipos impositivos más altos.

En el seno de la Unión Europea, la Comisión Europea publicó un plan de acción para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacionales que establecía medidas a corto, medio y largo plazo para abordar el problema de la evasión y la elusión fiscales y reclamar el dinero adeudado.

La medida más importante del plan de acción y, también, la más reciente es la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva. En ella, la Comisión Europea muestra su preocupación por las sofisticadas estructuras de planificación fiscal creadas, que se extienden por varios territorios y, en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios imponibles hacia países con regímenes fiscales favorables, sugiriendo a los Estados miembros que limiten la planificación agresiva a través de cláusulas que, tanto en la legislación interna como en los CDI, condicionen el tratamiento tributario de una renta o gasto a su impacto en otros Estados (de modo que se asegure que existe tributación en alguna jurisdicción). La principal característica de estas prácticas es que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser estrictamente legales, son contrarios al espíritu de la ley.

Igualmente, la Comisión recomienda, que los Estados confeccionen una lista negra de los territorios que funcionan como paraísos fiscales que, más adelante, podría ir acompañada de la modificación de los Convenios fiscales vigentes para evitar los abusos y la adopción de una norma anti-abuso de carácter general que permita perseguir operaciones artificiales con motivación fiscal y sin sustancia económica. Entre tanto, la Comisión seguirá trabajando en otras propuestas de nuevas iniciativas para luchar contra la evasión de impuestos, entre las que cabe citar: el establecimiento de un código del contribuyente y de un número de identificación fiscal de la UE, la revisión de las disposiciones de la UE sobre la lucha contra las prácticas abusivas y una serie de directrices para rastrear los flujos de dinero.

En la actualidad, existen discrepancias entre los Estados de la UE en cuanto a la definición de paraíso fiscal, por eso cada Estado aplica normas distintas para hacer frente al problema que representan. Esto implica que las transacciones en las que

intervienen paraísos fiscales pueden canalizarse a través de los países que cuentan con una legislación al respecto menos severa.

No obstante, la definición que se ha venido utilizando de paraíso fiscal, y que deriva de la 1ª etapa de los trabajos de la OCDE, ha sido la de Estados que se distinguen por tener un régimen fiscal con tipos impositivos relativamente bajos, en comparación con los aplicados en otros y que, además, pueden ofrecer tanto un tratamiento favorable a las personas físicas o jurídicas, como a determinado tipo de operaciones; sin embargo, como bien afirma SOL GIL, “existen tantas definiciones de paraísos fiscales como jurisdicciones de baja imposición existen”<sup>308</sup>. Por lo que la definición deberá depender de las ventajas producidas a quien los utilice. A pesar de esta ‘indefinición’, podemos encontrar una definición que nos permita delimitar de forma notable la noción de paraíso fiscal tanto a través de la definición del *Internal Revenue Service*<sup>309</sup> de los Estados Unidos, como por la delimitación que de este tipo de Estados hace la OCDE.

Para el *Internal Revenue Service* de los Estados Unidos, un paraíso fiscal es un país que no aplica ningún impuesto sobre los rendimientos o las ganancias patrimoniales, o que aplica un tipo impositivo relativamente bajo en comparación con los tipos impositivos normalmente empleados en los principales países industrializados, o que ofrece algunas particularidades en sus leyes tributarias que asignan tratamientos favorables a personas o transacciones específicas. Estos países tratan de fomentar la inversión y compensar las pérdidas en ingresos por tributos mediante el cobro de una serie de tarifas o cánones anuales y por la puesta en marcha de las sociedades<sup>310</sup>.

---

<sup>308</sup> Vid. SOL GIL, J en la obra colectiva dirigida por CRUZ DE QUIÑONES, L: “*Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García*”, Tomo I, Editores académicos, Facultad de Jurisprudencia, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, página 653.

<sup>309</sup> El *Internal Revenue Service* de los Estados Unidos, denominado hasta los años 50 *Bureau of Internal Revenue* y cuya estructura actual responde a la *IRS Restructuring and Reform Act of 1998* (Ley de reforma y reestructuración del IRS de 1998), es la oficina –dependiente del Departamento del Tesoro– encargada de la administración de los impuestos.

<sup>310</sup> Esta definición, y otras referentes a términos tributarios, puede consultarse en las siguiente página web del *Inland Revenue Service*:

<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=106572,00.html>



Como hemos analizado, básicamente un paraíso fiscal es un país cuya política tributaria es favorable a la inversión extranjera al aplicar un tipo impositivo relativamente bajo. No obstante, ésta no es la única característica que define un paraíso fiscal y, así, para OCDE la determinación de un país como paraíso fiscal obedece a cuatro factores fundamentales, que son: si la jurisdicción no impone impuestos o éstos son sólo nominales, si hay falta de transparencia, si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos; y si se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrolle efectivamente una actividad en el país.

A pesar que, tanto la definición del *Internal Revenue Service* de los Estados Unidos, como los cuatro factores que definen para la OCDE un paraíso fiscal, nos servirán de guía para identificar y entender la condición de paraíso fiscal de un Estado, dado que el modelo de CDI de la OCDE no establece todavía ninguna norma en particular que limite los cambios de residencia hacia paraísos fiscales, la condición de paraíso fiscal estará definida en la normativa nacional -y sus medidas anti-elusión- y estará sujeta a cambios legislativos, especialmente en referencia al suministro de información entre Estados.

Los organismos más activos en la identificación de los paraísos fiscales, además de la OCDE, son el G-20 (foro de discusión de la economía mundial constituido por siete de los países más industrializados —Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido— (G-7), más Rusia (G-8), más once países recientemente industrializados de todas las regiones del mundo, y la Unión Europea como bloque económico) y el GAFI<sup>311</sup> (Grupo de Acción Financiera Internacional - o FATF, en inglés, *Financial Action Task Force on Money Laundering*- es un organismo intergubernamental cuyo propósito es elaborar y promover medidas para combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo). España es miembro tanto de la OCDE como del GAFI, pero no del G-20, del que sí es invitado permanente, habiendo participado en sus reuniones.

---

<sup>311</sup> Se puede conocer más acerca de la misión y objetivos del GAFI-FATF en la página web: [http://www.sepblac.es/espanol/acerca\\_sepblac/gafi.htm](http://www.sepblac.es/espanol/acerca_sepblac/gafi.htm)

A pesar del carácter no directamente vinculante de los instrumentos de *Soft Law* analizados, y de la necesidad de las correspondientes reformas legales, lo cierto es que estas iniciativas se enmarcan dentro de una clara tendencia internacional hacia una mayor localización y definición del concepto de paraíso fiscal.

#### 3.2.4.- Los apátridas fiscales

La determinación de la residencia fiscal de los contribuyentes constituye una de las más importantes fuentes de conflicto entre las Administraciones tributarias tanto entre los diferentes Estados, como –incluso– en el ámbito interno, cuando existen diferentes Administraciones Tributarias (como es el caso de España).

Aunque, lógicamente, las legislaciones de los diferentes Estados, en aras fundamentalmente de una mayor recaudación, definen a sus residentes fiscales con gran amplitud, ésta nunca abarca la conocida figura de los “deslocalizados”. Dentro de este grupo, cuya proliferación encuentra grandes facilidades en el elevado grado de globalización en el que nos desenvolvemos en la actualidad, destaca de manera especialmente significativa el colectivo integrado por los denominados por la doctrina como “apátridas fiscales”. La doctrina suele definirlos como aquellos contribuyentes que desarrollan o simulan una conducta que les aleja, en principio, del Estado de su residencia fiscal, bien justificando que no residen en dicho territorio, bien además acreditando su residencia fiscal “nueva” en un Estado o territorio carente de fiscalidad o cuya legislación de acogida permite esa residencia aparente con unos costes fiscales puramente simbólicos.

Por ello, es especialmente importante que las legislaciones tributarias establezcan, con gran claridad, los criterios que determinen la residencia fiscal y se suscriban los correspondientes CDI que impidan la existencia de la figura del “apátrida fiscal”. Como señala CUBERO TRUYO, para desbaratar esta figura conviene tener en cuenta, al respecto del criterio del “centro de intereses económicos” en la determinación de la residencia, que lo que se exige no es, evidentemente desarrollar la actividad profesional con exclusividad en ese territorio, sino sólo que esté allí la base, el núcleo

principal; por ello, esta es una cuestión comparativa y, si la igualdad exacta es un imposible, siempre cabrá una decisión, más o menos espinosa<sup>312</sup>.

---

<sup>312</sup> Vid.: CUBERO TRUYO, A: “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”, *Cuadernos de estudios empresariales*, nº 5, 1995, página 104.

### 3.3.- Especial incidencia del CDI entre España y Reino Unido

El 14 de marzo de 2013, el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte suscribieron el nuevo CDI, que sustituirá –cuando entre en vigor<sup>313</sup>- al formulado en Londres el 21 de octubre de 1975. (“Boletín Oficial del Estado” de 18 de noviembre de 1976).

Este nuevo CDI supone una necesaria actualización del anterior, motivado fundamentalmente por las nuevas necesidades derivadas de las actuales relaciones económicas y comerciales entre España y el Reino Unido y los sucesivos cambios que se han ido produciendo en el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición; y, de esta forma, dar respuesta a los principales problemas que el anterior CDI no podía resolver, como el tratamiento de los *non-domiciles* y los *trusts*, entre otros. Como novedad de este nuevo CDI, respecto del formulado en Londres el 21 de octubre de 1975, es necesario también resaltar que en el apartado 4 del artículo 4 del mismo se enuncian una serie de situaciones referentes a los elementos de renta, beneficio o ganancia y la posibilidad de que los mismos puedan o no optar a los beneficios del nuevo CDI.

Las principales características de este nuevo CDI –que sigue el modelo de la OCDE- son, entre otras, la reducción considerable de la tributación en fuente, estableciéndose la tributación exclusiva en residencia para los dividendos derivados de participaciones mayoritarias, así como para intereses y cánones. Asimismo, incluye la cláusula de arbitraje para la resolución de los conflictos que se puedan derivar de la aplicación del Convenio.

En lo que se refiere estrictamente al objeto de esta investigación, es decir al tratamiento de la residencia fiscal de las personas físicas desde la perspectiva de los ordenamientos jurídicos tributarios de España y del Reino Unido, no podemos olvidar el supuesto de un conflicto que pudiera darse entre ambos Estados. La resolución de este

---

<sup>313</sup> El CDI entrará en vigor, de acuerdo con su artículo 28, transcurrido un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la última de las notificaciones. Ambos gobiernos se notificarán entre sí, por conducto diplomático, el momento en el que cada uno de ellos haya cumplido los procedimientos internos necesarios para la entrada en vigor del CDI.

conflicto, derivado de que ambos Estados coincidieran en calificar como residente fiscal a un mismo contribuyente en sus respectivos territorios, se resolvería, de acuerdo con el nuevo CDI, siguiendo estas pautas:

En *primer lugar*, el nuevo CDI –en caso de discrepancia sobre la residencia- nos remite al factor de la vivienda permanente (artículo 4.1. apartado a del CDI). En él se da prioridad al Estado donde esa persona “tenga una vivienda permanente a su disposición”, sin que ésta tenga que ser necesariamente de su propiedad, siendo suficiente la posesión o disfrute de una vivienda que tenga el carácter de “permanente, es decir, la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración”<sup>314</sup>. En lo que se refiere a la “modalidad” de la vivienda, ésta carece de importancia, ya que “... lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.)”<sup>315</sup>. Por ello, el desplazamiento de un contribuyente británico o español a España o Reino Unido, respectivamente, con la intención de residir en una vivienda a su disposición allí, se interpretaría en el sentido de que la misma tendría el carácter de permanente de acuerdo con el Convenio y debiera considerarse a ese contribuyente residente en ese Estado.

En *segundo lugar*, nos centraremos en el factor del centro de intereses vitales. De acuerdo con el nuevo CDI, si el contribuyente “... tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.” Este criterio atiende, claramente, al lugar donde radican las relaciones familiares y sociales de la persona, sus ocupaciones y actividades de todo tipo (profesionales, políticas, sociales, culturales, económicas, etc.) contempladas en su conjunto, prestando especial

---

<sup>314</sup> Epígrafe I.12 de los Comentarios al artículo 4 relativo a la definición de residente del modelo de CDI de la OCDE.

<sup>315</sup> Epígrafe I.13 de los Comentarios al artículo 4 relativo a la definición de residente del modelo de CDI de la OCDE.

atención a la conducta vital del contribuyente. Así, en el ejemplo que veíamos en el criterio anterior, si nos encontráramos con el desplazamiento de un contribuyente británico o español a España o Reino Unido, que mantuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, pero que regresara a España o Reino Unido periódicamente para visitar a familiares y para ejercer funciones de director o miembro de consejos de administración de sociedades residentes allí, conservara su patrimonio en ese territorio (unido al carácter no definitivo de su desplazamiento y la voluntad de regresar) constituirían circunstancias suficientes para considerar que el contribuyente mantiene su centro de intereses vitales en el Estado del que se desplazó.

En *tercer lugar*, analizamos el factor del lugar donde el contribuyente viva habitualmente. El CDI establece que “en caso de no poder determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente”. Este supuesto sucedería en el caso de un residente en Reino Unido que se trasladara a España (o al contrario, un residente en España que se trasladara a Reino Unido) para trabajar para una empresa española, dejando a su familia en Reino Unido. Para ambos Estados podría ser considerado residente por lo que debe acudir al CDI. Y así, el contribuyente tendría vivienda permanente a su disposición en los dos Estados y no podría determinarse dónde tiene el centro de sus intereses vitales, dado que los intereses económicos los tendría fundamentalmente en España y los familiares los tendría en el Reino Unido. Por tanto, puesto que vivirá de manera habitual en España, habrá de ser considerado residente fiscal en este Estado.

En *cuarto lugar*, si no puede determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados y vive habitualmente en ambos Estados o no lo hace en ninguno de ellos -aunque tenga vivienda permanente a su disposición- acudiremos al factor de la nacionalidad. En este supuesto, el CDI establece que si la persona “...viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional”.

Y, *por último*, el CDI en caso de no haber podido resuelto sobre la residencia, de acuerdo con el factor anterior, al ser nacional de ambos Estados o de ninguno, dirime sobre cuál es el Estado de su residencia de común acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes.

También será necesario un procedimiento amistoso para el caso de un cambio de residencia de un contribuyente antes de concluir el año fiscal. Esto es debido al hecho de que, en España, conforme a su Derecho interno, el año fiscal coincide con el año civil y no es posible concluir el período impositivo por motivo del cambio de residencia del contribuyente, como si sucede en el caso de Reino Unido, por lo que no se podrá proceder conforme al párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 del modelo de CDI de la OCDE. El procedimiento amistoso determinará la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes.

Finalmente, debemos reseñar el cambio surgido a raíz de los *non-domiciled*, contribuyentes a los que se les permite –como hemos analizado- tributar en Reino Unido exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio británico, y por las rentas que, obtenidas en cualquier otro Estado, transfiera a dicho territorio. Esta figura, peculiar del derecho británico, era expresamente excluida en el anterior CDI entre España y Reino Unido a la hora de determinar la residencia en uno u otro país de un contribuyente, mientras que en el nuevo CDI queda recogida en el artículo 23 dedicado a “Disposiciones Diversas”. En este artículo se establece que si, de acuerdo con este nuevo CDI, un Estado contratante reduce el tipo impositivo correspondiente a un elemento de renta, beneficio o ganancia de un residente del otro Estado contratante o lo exonere de imposición y, de acuerdo con la normativa vigente en ese otro Estado contratante ese residente está sujeto a imposición en ese otro Estado únicamente respecto de aquel elemento de renta, beneficio o ganancia que se remita a ese otro Estado o se reciba en él, y no por razón de su importe íntegro, dicha reducción o exención se aplicará únicamente a la parte de la renta, beneficio o ganancia que se someta a imposición en ese otro Estado. En efecto, la referencia a los residentes británico no domiciliados es clara al ser este tipo de residentes que tributan únicamente por los rendimientos derivados de fuentes fuera del Reino Unido, siempre y cuando este ingreso sea efectivamente repatriado o remitido.

### 3.4.- Los métodos para evitar la doble imposición internacional

La doble imposición internacional se define en las Observaciones al Proyecto de CDI sobre la Renta y al Patrimonio de la OCDE como “...el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”. Esta definición recoge absolutamente el concepto de doble imposición jurídica internacional, aunque no debemos olvidar que se puede hablar tanto de doble imposición en sentido jurídico, como en sentido económico. Ambas se diferencian por la falta en la doble imposición económica del requisito o elemento de la identidad del sujeto, fundamental en la doble imposición jurídica, que se erige como la doble imposición por antonomasia y que, prácticamente, ha monopolizado los esfuerzos para su supresión. La doble imposición puede darse en tres casos: en primer lugar, cuando dos Estados gravan a una misma persona por su renta y sus patrimonios totales; en segundo lugar, cuando una persona, residente de un Estado, obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en otros Estados y los dos graven esas rentas o patrimonio; y, por último, cuando dos Estados graven a una misma persona, no residente en ninguno de ellos, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en uno de ellos<sup>316</sup>.

Para evitar estas situaciones de doble imposición internacional existen una serie de medidas y métodos en los que subyace un constante foco de polémica, ya que, como admite GARCÍA PRATS, “(...) late la incoherente pervivencia de diferentes sistemas, mecanismos, criterios y conceptos para la eliminación de la doble imposición internacional en el seno de cada uno de los ordenamientos tributarios internos. La preferencia por el método de exención o por el de imputación dista de estar resuelta a nivel internacional, como lo demuestra la pervivencia de ambos mecanismos en el artículo 23 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, y la integración de normas con respaldo teórico en ambos métodos provoca distorsiones en la coherencia interna del sistema tributario que, incluso pueden generar situaciones contrarias a las libertades fundamentales comunitarias. De hecho, las decisiones del Tribunal de Luxemburgo se hacen depender, en gran medida, del método para eliminar la doble imposición previsto por el Estado de residencia del sujeto que soporta la aplicación de

---

<sup>316</sup> Ver en este sentido: CHECA GONZÁLEZ, C.: “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional”; *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº 5, 1987, páginas 153 y 154.



una normativa potencialmente discriminatoria en el Estado de la fuente donde realiza la actividad generadora de rentas.”<sup>317</sup>

Sobre la elección del método para eliminar la doble imposición existen ciertas discrepancias en el ámbito de la Unión Europea, ya que, como afirma FUSTER GÓMEZ, “(...) la mayor parte de las Administraciones tributarias de nuestro entorno que en el pasado utilizaban el método de imputación adaptan su normativa a la Directiva y países como Francia, Bélgica, Italia, Luxemburgo y Holanda deciden aplicar el método de exención. Alemania, en la práctica ya utilizaba dicho método, puesto que la mayor parte de sus Convenios así lo preveían. Sólo tres países (Dinamarca, Irlanda y Reino Unido) optaron, como España, por el método de imputación.”<sup>318</sup>

A continuación analizaremos los dos métodos fundamentales para evitar la doble imposición internacional: el método de exención o reparto (también denominado método de división de la materia imponible) y el método de imputación o de crédito fiscal (también denominado sistema de división del impuesto)<sup>319</sup>.

#### 3.4.1.- Método de exención

Mediante el método de exención, acogido en el artículo 23 A del modelo de CDI de la OCDE, el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del Estado de la fuente, excluyendo de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. De esta forma, en el caso de dividendos, se intenta evitar la concurrencia de sucesivos gravámenes de naturaleza semejante sobre las rentas ya gravadas, de forma que no constituya renta sujeta en el socio los beneficios obtenidos o imputados que provengan de rentas ya gravadas en la entidad que los distribuye. Así, el beneficio fiscal

---

<sup>317</sup> Vid.: GARCÍA PRATS, F. A.: “Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y Derecho Comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain)”, *Noticias de la Unión Europea*, número 191, 2000, página 11.

<sup>318</sup> Vid.: FUSTER GÓMEZ, M. *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, Marcial Pons, Madrid, 2001., página 152.

<sup>319</sup> Este método se conoce en la terminología anglosajona como “tax credit”.

otorgado es teóricamente proporcional al impuesto pagado por la entidad de la que provienen los beneficios.

Este método presenta dos modalidades: la exención integral y la exención con progresividad.

En la exención integral, a la que se refiere el artículo 23 A.1 del modelo de CDI de la OCDE, las rentas obtenidas en el Estado de la fuente no serán tenidas en cuenta por el Estado de residencia a los efectos del cálculo del tipo de gravamen aplicable al resto de las rentas del contribuyente. Por el contrario, en la exención con progresividad, puesta de manifiesto en el artículo 23 A.3 del modelo de CDI de la OCDE, el Estado de residencia sí tiene en cuenta las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, aunque lo hace solamente para calcular el tipo de gravamen. Y, una vez calculado éste, lo aplica únicamente a las rentas obtenidas en el Estado de residencia.

Como afirma SÁNCHEZ GARCÍA, es interesante señalar aquí que la aplicación del método de exención, en su modalidad integral, en los CDI existentes entre los Estados miembros de la Unión Europea, evitaría el que determinados contribuyentes estuvieran sometidos a una presión fiscal discriminatoria respecto a las que tributan en un sólo Estado, al tiempo que facilitaría el intercambio comercial y la libertad de movimiento de los agentes económicos<sup>320</sup>.

Esto nos permite concluir, como lo hace DEL ARCO RUETE, reconociendo que el método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención integral, ya que tiene en cuenta de un modo verdadero la capacidad impositiva de cada persona, cosa que no sucede con el otro método, que no sólo implica la no tributación en el Estado de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo medio inferior al que hubiese correspondido de no existir dicha exención<sup>321</sup>.

---

<sup>320</sup> Vid.: SÁNCHEZ GARCÍA, N.: “La doble imposición internacional”, *Revista de treball, economia i societat*, Nº. 16, 2000, página 32.

<sup>321</sup> Vid.: DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, página 290.

### 3.4.2.- Método de imputación

Mediante el método de imputación, contenido en el artículo 23 B del modelo de CDI de la OCDE, el Estado de residencia calcula la cantidad a satisfacer por el contribuyente tomando como base toda su renta mundial y practicando sobre la cuota una deducción igual al importe total de los impuestos satisfechos en el extranjero.

Este método, al igual que el método anteriormente analizado, presenta dos modalidades: la imputación integral y la imputación ordinaria.

En virtud de la imputación integral, el Estado de residencia acepta deducir el importe total de los impuestos satisfechos por el contribuyente en el extranjero, sin ninguna limitación; mientras que, en la imputación ordinaria esta deducción encuentra un límite. Este límite supone que la deducción no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de residencia que, proporcionalmente, corresponda a las rentas procedentes del extranjero.

Por tanto, la diferencia fundamental entre el método de exención y el de imputación estriba en que mientras aquel actúa sobre la base, éste lo hace sobre las cuotas.

El método de imputación es el método que defienden los Estados industrializados, defendido por los países industrializados, al conseguir una igualdad de trato fiscal entre todos los residentes de un Estado, independientemente del origen de las rentas. Mientras que, es atacado por los Estados en vías de desarrollo, ya que anula la eficacia de los incentivos fiscales que establecen al objeto de atraer a las inversiones extranjeras.

Sin embargo, este problema ha conducido a los Estados en vías de desarrollo a la formulación –bien a través de leyes internas, bien a través de CDI- del sistema de imputación de impuestos no pagados, conocido internacionalmente con el nombre de "tax sparing " o "matching credit ", mediante el cual el Estado de residencia se compromete a deducir de las cuotas correspondientes a los contribuyentes sometidos a tributación por todas sus rentas.

Junto al método de exención y al de imputación, algunos autores -como el citado SÁNCHEZ GARCÍA- recogen otros métodos que, aunque no eliminan la doble imposición, sí la atenúan. Estos métodos son el de la deducción y el del tipo impositivo especial. En el primero, el impuesto pagado en el extranjero es considerado como un gasto deducible de la renta global del residente; mientras que, en virtud del segundo, las rentas de origen extranjero se harán tributar a un tipo especial.

## **4.- ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN TORNO A LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN**

### **4.1.- Introducción**

La condición de Estado miembro de la Unión Europea, con la consiguiente cesión de poderes de los Estados en favor de una Unión Europea -diseñada para buscar objetivos globales comunes- ha supuesto la creación de un nuevo orden legal para los Estados miembros, acompañado -como hemos analizado en el apartado dedicado a los *límites a la potestad tributaria dimanantes de la pertenencia de España a la Unión Europea*- de una serie de renunciaciones en aras a un derecho a participar en los beneficios de pertenecer a la Unión Europea.

Dado que el sistema de cesión de competencias de los Estados no incluye la materia fiscal, la soberanía tributaria sigue residiendo en cada uno de los Estados miembros, sin perjuicio de la cesión parcial que supone la aproximación de los elementos de determinados impuestos como consecuencia de las Directivas armonizadoras que afectan al IVA, a los Impuestos especiales ("accisas" en terminología del Derecho de la Unión), a los impuestos que gravan la concentración de capitales (nuestros gravámenes sobre OS y AJD), y a determinados aspectos de la imposición societaria, a saber la fiscalidad de las operaciones de fusión, escisión y otras formas de reorganización empresarial, la fiscalidad de las operaciones entre sociedades matrices y filiales y la imposición del ahorro, sin perjuicio de aquellas disposiciones de Derecho derivado específicamente fiscales contempladas para actuar en política ambiental.

Tan sólo respecto al "Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas", o al "Arancel aduanero común" podría hablarse de un verdadero poder tributario propio de la Unión Europea, pues en estos ámbitos, las instituciones de la Unión Europea delimitan el tributo, siendo Reglamentos comunitarios directamente aplicables en los Estados miembros los que contemplan la regulación material.

En la actualidad, con los cambios derivados de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, parece existir una aproximación, un acercamiento de sistemas fiscales para la consecución de los objetivos del Tratado y la eficacia de las libertades del Derecho de la Unión en un espacio de libre competencia, por la vía de las normas del Tratado que prohíben las restricciones a las libertades del Derecho de la Unión y las discriminaciones por razón de nacionalidad y de las Directivas armonizadoras.<sup>322</sup>

Entre estos cambios producidos, cabe destacar, a efectos de esta investigación, la eliminación de la estructura del antiguo Tratado de la Unión Europea; la adquisición de personalidad jurídica por parte de la Unión Europea; y la adquisición de competencias interpretativas sobre los pilares no comunitarios, hablándose en la actualidad de Derecho de la Unión derivado de dos tratados, el Tratado de la Unión Europea y el TFUE,

Debemos también destacar, que la Unión Europea no requiere los mismos impuestos ni siquiera la misma estructura en cada uno de ellos, salvo excepciones como en el caso de los impuestos indirectos, especialmente en el IVA. En concreto, en materia de imposición directa, la labor legislativa se ha dividido entre los Estados y la Unión Europea. La legislación de los Estados miembros se ha centrado más en establecer medidas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición, mientras que la de la Unión Europea se ha centrado en la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros, de las políticas tributarias y en tomar medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa. No obstante, esta dualidad se ha roto, únicamente, con la Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS). Esta iniciativa supone un gran salto en lo que se refiere al objetivo de la Unión Europea de desarrollar un mercado interior de libre competencia, ya que, tal y como nos recuerda MAGRANER MORENO<sup>323</sup>, *el artículo 99 del Tratado de Roma...solamente preveía la posibilidad de armonizar las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen*

---

<sup>322</sup> Vid.: PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. y PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Fundamentos de Derecho tributario*, Ganseliesel, Madrid, 2008, página 299 y siguientes.

<sup>323</sup> Vid.: MAGRANER MORENO, F. J.: *La Coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, página 20 y siguientes.

*de los negocios, impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos*<sup>324</sup> y este cambio supone ir más allá e intentar la armonización de los Impuestos de sociedades de los diferentes Estados miembros, que provocan –generalmente- una tributación excesiva y una doble imposición que hace que las sociedades tengan que soportar cargas administrativas onerosas y elevados costes de cumplimiento en materia tributaria.

---

<sup>324</sup> En la actualidad, el artículo 113 de la versión consolidada del TFUE tiene esta redacción:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”.

#### 4.2.- Normativa legal: Los Tratados y el derecho derivado

A los efectos de establecer la posición del Derecho de la Unión en el ordenamiento jurídico de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, acudiremos - sin duda- al diagrama denominado “Modelo Triangular”, que delimita el marco regulador del Derecho tributario en la Unión Europea, creado por O’SHEA en el que sintetiza las diferentes relaciones entre las fuentes, nacionales, internacionales y del Derecho de la Unión y la posición de supremacía del Derecho de la Unión<sup>325</sup>.

El triángulo o pirámide del Modelo, constituido por el Derecho de la Unión, en la parte más alta, el Derecho Internacional, en el medio, y las normas de los Estados miembros, en la base, representa el marco legal del Derecho tributario de cualquier Estado miembro, así como las diferentes relaciones jerárquicas entre las diferentes normas.

Las fuentes del Derecho de la Unión son tres: *en primer lugar*, las fuentes de Derecho primario, compuestas por los Tratados fundacionales: el Tratado de la Unión Europea y el TFUE, los Tratados por los que se modifica la UE, los Protocolos anejos a los Tratados fundacionales y modificativos y los Tratados de Adhesión de los Estados miembros de la UE<sup>326</sup>; *en segundo lugar*, las fuentes del Derecho derivado, que comprenden: los actos unilaterales (reglamentos, Directivas, decisiones, dictámenes, recomendaciones, comunicaciones y los libros blancos y verdes) y los actos

---

<sup>325</sup> Este diagrama denominado “Modelo Triangular”, de O’SHEA, fue presentado en la Universitat de València dentro de la “Session International Taxation”, el 2 de abril de 2012. Su versión original se encuentra en O’SHEA, T.: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Limited, Londres, 2008, página 279.

<sup>326</sup> El 19 de octubre de 2007, en Lisboa, los Jefes de Estado y de Gobierno alcanzaron un acuerdo sobre el nuevo Tratado de Reforma, con lo que se clausuraba la Conferencia Intergubernamental (CIG). El nuevo Tratado de Lisboa mejora la capacidad de acción de la Unión al incrementar la eficiencia y eficacia de las instituciones y los mecanismos de toma de decisiones, especialmente con vistas a los nuevos desafíos globales en asuntos que interesan a los ciudadanos, tales como el cambio climático, la seguridad energética, el terrorismo internacional, la delincuencia organizada transfronteriza, la inmigración y la futura ampliación. El Tratado de Lisboa también refuerza la responsabilidad democrática de la Unión y el Estado de derecho, al reafirmar los objetivos y los valores de la Unión. El nuevo Tratado de Reforma modifica el Tratado de la Unión Europea (TUE) y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, que pasará a denominarse TFUE (TFUE). Ambos Tratados tienen el mismo valor jurídico.



convencionales (los acuerdos internacionales firmados entre la UE, por una parte, y un tercer país u organización por otra; los acuerdos internacionales firmados entre Estados miembros; y los acuerdos interinstitucionales, es decir, entre las instituciones de la UE); y, por último, las fuentes de Derecho subsidiario.

En ocasiones, surgen dudas sobre la condición de ordenamiento jurídico propio del Derecho de la Unión, dado que los Tratados constitutivos de éste han sido firmados bajo la forma de un Convenio Internacional. No obstante, el TJUE se ha encargado de aclarar que, a pesar que el Tratado constitutivo de la CEE fue firmado bajo esta forma, “(...) no por ello deja de ser la carta constitucional de una Comunidad de Derecho (...)”<sup>327</sup>, creando “(...)un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado, y que vincula a sus órganos jurisdiccionales; que, en efecto, al instituir una Comunidad de duración indefinida, dotada de Instituciones propias, de personalidad, de capacidad jurídica, de capacidad de representación internacional y más en particular de poderes reales derivados de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad, éstos han limitado su soberanía, aunque en materias específicas, y han creado así un cuerpo normativo aplicable a sus nacionales y a sí mismos. Considerando que esta integración en el Derecho de cada país miembro de disposiciones procedentes de fuentes comunitarias, y más en general los términos y el espíritu del Tratado, tienen como corolario la imposibilidad de que los Estados hagan prevalecer, contra un ordenamiento jurídico por ellos aceptado sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral posterior, que no puede por tanto oponerse a dicho ordenamiento; que la fuerza vinculante del Derecho comunitario no puede en efecto variar de un Estado a otro, en razón de legislaciones internas ulteriores, sin que se ponga en peligro la realización de los objetivos del Tratado (...)”<sup>328</sup>

---

<sup>327</sup> Ver en este sentido, el fundamento 21 del Dictamen núm. 1/1991 sobre el Espacio Económico Europeo de 14 de diciembre de 1991.

<sup>328</sup> Sentencia del TJUE Costa contra ENEL (C-6/64), de 15 de julio de 1964, páginas 105 y 106.

A pesar de esta supremacía del Derecho de la Unión, los Estados miembros, como analizaremos en la Sentencia *Gilly* y matiza MAGRANER MORENO<sup>329</sup>, son libres, en el marco de los CDI, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal, y así ostentar el poder necesario para determinar los puntos de conexión, entre los que puede estar el criterio de la nacionalidad, que acerquen a sus contribuyentes.

Aunque, como hemos analizado, la Unión Europea no ha tenido demasiado éxito en la armonización de la imposición directa; no obstante, existen ciertas iniciativas- además de la comentada Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)- que tienen por objeto promover la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros con el fin de suprimir obstáculos fiscales tales como las discriminaciones y las dobles imposiciones en la Unión Europea (UE). La coordinación de los sistemas de imposición directa no armonizados de los Estados miembros tiene por objeto que estos sistemas sean compatibles con el Derecho de la Unión y la jurisprudencia del TJUE<sup>330</sup>.

Entre estas iniciativas, destacamos la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior» [COM (2006) 823 final]; la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros» [COM (2006) 825 final]; y la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 diciembre de 2003, titulada «Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior» [COM (2003) 810 final].

---

<sup>329</sup> Vid.: MAGRANER MORENO, F. J.: La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria. Situación actual y perspectivas de futuro, *Crónica Tributaria*, número 137, 2010, página 181.

<sup>330</sup> Ver en este sentido: MAGRANER MORENO, F. J. y FUSTER GÓMEZ, M.: “Las amortizaciones en la BICCIS; una comparativa con el tratamiento previsto en el Impuesto sobre Sociedades”, *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13, 2012, páginas 135 a 148

*La primera* de las iniciativas, contempla la supresión de las discriminaciones y de la doble imposición en beneficio de los particulares y las empresas, contribuyendo al mismo tiempo a la lucha contra el fraude fiscal y a la conservación de la base tributaria, con base en un planteamiento fiscal coherente y coordinado.

Los objetivos principales de este planteamiento son: la supresión de las discriminaciones y de la doble imposición; la prevención de los casos involuntarios de no imposición y de los fraudes; y la reducción de los costes que supone la obligación de ajustarse a las disposiciones de varios sistemas fiscales.

*La segunda* de las iniciativas, la Comisión fórmula propuestas sobre cómo los Estados miembros podrían coordinar sus normas en materia de imposición de salida para eliminar la discriminación o la doble imposición. En la Comunicación se hace referencia a las imposiciones sobre las plusvalías cuando un contribuyente traslada su **domicilio fiscal** o sus activos a otro Estado miembro, antes de vender su patrimonio o cuando un contribuyente traslada su domicilio social o sus activos a otro Estado miembro

Y, *la tercera* de las iniciativas, examina la aplicación –por parte de los Estados miembros- de sistemas diferentes para la imposición de los pagos de dividendos percibidos por personas físicas. Para los dividendos nacionales, la mayoría de los Estados miembros evitan o reducen la doble imposición económica que resulta de gravar los mismos ingresos a la vez con el impuesto de las sociedades y del impuesto sobre la renta, aplicando o un sistema de consignación o un sistema cedular.

Si los Estados miembros conceden un tratamiento fiscal diferente según que se trate de dividendos nacionales, de dividendos entrantes o de dividendos salientes, se produce una restricción potencial de las inversiones transfronterizas, que puede traducirse en una fragmentación de los mercados de capitales en la Unión Europea y podría ser contraria al artículo 63 del TFUE, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros

países y sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países<sup>331</sup>.

Junto con estas iniciativas, nos encontramos dos Directivas en referencia a la imposición directa, que merecen destacarse por la inclusión del concepto de residencia fiscal en ellas. Estas Directivas son: la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; y la Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

La primera de ellas, sobre la imposición a los rendimientos del ahorro, adopta el criterio de exención en el país de la fuente ya que dispone el gravamen en el país de residencia –como es obvio si el sujeto es **residente en un país de la UE**– sin ninguna retención en el país de origen que sólo debe proporcionar información al país de residencia. Esta Directiva salió a la luz gracias al consenso logrado en el Consejo Europeo de Feira de 19 y 20 de junio de 2000. Durante este consenso se decidió poner en marcha un intercambio automático de información entre todos los Estados miembros. Bélgica, Luxemburgo y Austria disfrutaron de un período de transición para aplicar esta medida, durante el cual, en lugar de proporcionar información a los demás Estados miembros, tenían que aplicar una retención a cuenta de los rendimientos del ahorro regulados por la presente Directiva<sup>332</sup>.

En el caso de la Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes

---

<sup>331</sup> El artículo 63 del TFUE establece:

*“1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.  
2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”*

<sup>332</sup> Ver en este sentido: MARTÍN LÓPEZ, J. y MAGRANER MORENO, F. J.: “Normativa comunitaria en materia de ayudas de estado versus competencia fiscal perjudicial”, *Cuadernos de integración europea*, nº 4, 2006, páginas 111 a 121.

Estados miembros, allí los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro están exentos de cualquier impuesto aplicado en dicho Estado de origen sobre dichos pagos, ya sea mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de un Estado miembro situada en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende.

Debemos constatar al respecto de esta Directiva, las definiciones que la misma realiza sobre la noción de “sociedad de un Estado miembro”:

*“Se entiende por «sociedad de un Estado miembro» cualquier sociedad que responda a los siguientes criterios:*

- *que se haya constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro (es decir, cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre en la Comunidad, y cuyas actividades mantengan un vínculo real y continuado con la economía de ese Estado miembro);*
- *que tenga su **residencia fiscal** en ese Estado miembro;*
- *que esté sujeta al impuesto sobre sociedades.”*

Aunque, como hemos analizado en estos ejemplos –y también ocurre en algunos más-, no sólo el TJUE utiliza el concepto de residencia en un Estado miembro para determinar si el régimen tributario aplicable a un contribuyente puede suponer una discriminación o restricción, además la normativa europea utiliza los conceptos de “domicilio fiscal”, “residencia fiscal”, “residencia habitual” o “residencia normal”. No obstante, los utiliza sin ofrecer una definición comparable a la noción de “residencia habitual” o a la de “domicilio fiscal” que, por ejemplo, encontramos en el ordenamiento jurídico español.

Excepcionalmente, sí encontramos una Directiva y una Sentencia del TJUE, que nos dan una definición de “residencia normal” y de “residencia habitual” respectivamente.

Es en la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, donde encontramos una definición de “residencia normal” de amplia aplicación por la jurisprudencia del TJUE. En concreto su artículo 7 define la “residencia normal” como el lugar en que una persona vive habitualmente, es decir, durante un mínimo de 185 días por año civil, por razón de vínculos personales y profesionales, o, en el caso de una persona sin vínculos profesionales, por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dichas personas y el lugar en que habite. Sin embargo, la residencia normal de una persona cuyos vínculos profesionales estén situados en un lugar distinto del de sus vínculos personales, y que, por ello, se vea obligada a residir alternativamente en lugares diferentes situados en dos o más Estados miembros, se considerará situada en el lugar de sus vínculos personales, siempre que regrese a tal lugar regularmente<sup>333</sup>.

---

<sup>333</sup> Este artículo establece, textualmente:

*“1 . A los efectos de la presente Directiva , se entiende por « residencia normal » el lugar en que una persona vive habitualmente , es decir , durante un mínimo de 185 días por año civil , por razón de vínculos personales y profesionales , o , en el caso de una persona sin vínculos profesionales , por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dichas personas y el lugar en que habite .*

*Sin embargo , la residencia normal de una persona cuyos vínculos profesionales estén situados en un lugar distinto del de sus vínculos personales , y que , por ello , se vea obligada a residir alternativamente en lugares diferentes situados en dos o más Estados miembros , se considerará situada en el lugar de sus vínculos personales , siempre que regrese a tal lugar regularmente . No será necesario cumplir esta última condición cuando la persona resida en un Estado miembro con objeto de llevar a cabo una misión de una duración determinada . La asistencia a una universidad o escuela no implica traslado de la residencia normal .*

*2 . Los particulares demostrarán su lugar de residencia normal por cualquier medio apropiada , en particular mediante su documento de identidad , o cualquier otro documento válido .*

*3 . En caso de que las autoridades competentes del Estado miembro de importación tengan dudas sobre la validez de la declaración de la residencia normal efectuada con arreglo al apartado 2 , o a los fines de determinados controles específicos , podrán exigir cualquier información o prueba complementarias .”*

La interpretación de este artículo de la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983 por parte del TJUE es de gran interés –como se ha analizado en Sentencias como *Ryborg* (C-297/89)<sup>334</sup>, de 23 de abril de 1991, o *Louloudakis* (C-262/99)<sup>335</sup>, de 12 de julio de 2001- ya que el pronunciamiento del TJUE resolverá sobre el Estado de residencia de la persona y la remitirá a uno u otro ordenamiento jurídico, con las correspondientes diferencias, en cuanto a consecuencias tributarias.

En el plano jurisprudencial, este mismo planteamiento ha sido asumido por el TJUE en sede de cooperación judicial en materia civil en su Sentencia en el asunto C-523/07, de 2 de abril de 2009, dictada a propósito de una cuestión prejudicial elevada por el *Korkein hallinto-oikeus* de Finlandia en relación con el concepto de “**residencia habitual**” contenido en el Reglamento 2201/2003 aplicado a un menor, establece, en su apartado 44, que: “debe interpretarse en el sentido de que dicha residencia se corresponde con el lugar en el que el menor tenga una cierta integración en un entorno social y familiar. A estos efectos deben considerarse, en particular, la duración, la regularidad, las condiciones y razones de la permanencia en el territorio de un Estado miembro y del traslado de la familia a dicho Estado, la nacionalidad del menor, el lugar y las condiciones de escolarización, los conocimientos lingüísticos, así como las relaciones familiares y sociales que el menor mantiene en el referido Estado. Es competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales determinar la residencia habitual del menor teniendo en cuenta el conjunto de circunstancias de hecho particulares en cada caso”<sup>336</sup>.

---

<sup>334</sup> Esta Sentencia puede consultarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61989CJ0297:ES:PDF>

<sup>335</sup> Esta Sentencia puede consultarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61999CJ0262:ES:PDF>

<sup>336</sup> Esta Sentencia puede consultarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73639&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=48070>

### 4.3.- Jurisprudencia del TJUE

#### 4.3.1.- Introducción

Como asegura CASADO OLLERO, puede que el Derecho financiero sea uno de los sectores del ordenamiento más afectados con la integración europea, al ser precisamente dos de sus institutos jurídicos basilares -el tributo y la institución presupuestaria- los que con más nitidez registran la sacudida de las instituciones y del acervo jurídico comunitario<sup>337</sup>.

En efecto, los recursos financieros internos han quedado –sin duda- afectados por la normativa de la Unión Europea. Así, los ingresos tributarios, muchos de los cuales, si no han sido ya armonizados por Directivas comunitarias, habrán sido afectados por compromisos políticos en el seno del Consejo Europeo o habrán quedado condicionados por el necesario respeto a las normas del Tratado sobre no discriminación. Por su parte, los ingresos crediticios han disminuido como fuente de financiación de los Entes públicos territoriales al tener que cumplir España, como condición para acceder a la Unión Económica y Monetaria<sup>338</sup>, los límites impuestos por

---

<sup>337</sup> Vid.: CASADO OLLERO, G: Prólogo a la obra de CASADO OLLERO, G., RUFÍAN LIZANA, D. M<sup>a</sup> y SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Estudios sobre la Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, 2<sup>a</sup> edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, página 7.

<sup>338</sup> La decisión de formar una Unión Económica y Monetaria fue tomada por el Consejo Europeo en la ciudad neerlandesa de Maastricht en diciembre de 1991, recogándose posteriormente en el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht). Con la Unión Económica y Monetaria, la UE da un paso más en su proceso de integración económica, que se inició en 1957 con su fundación.

La integración económica proporciona a la economía de la UE en su conjunto y a las economías de los distintos Estados miembros las ventajas de una dimensión, una eficiencia interna y una solidez mayores, lo que, a su vez, permite un incremento de la estabilidad económica, del crecimiento y del empleo, que beneficia directamente a los ciudadanos europeos.

Desde el punto de vista práctico, la Unión Económica y Monetaria (UEM) significa:

- La coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros
- La coordinación de las políticas fiscales, especialmente imponiendo límites máximos a la deuda y el déficit públicos



el Tratado al endeudamiento de los Estados<sup>339</sup>. Respecto a los ingresos patrimoniales, si bien sólo establece el Tratado, expresamente, que no prejuzga el régimen de la propiedad de los Estados miembros, resultan éstos alcanzados por las normas sobre ayudas de Estado<sup>340</sup>.

La aparición del nuevo orden legal, que comentábamos anteriormente, ha tenido un impacto inmediato en los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados miembros, haciendo que la legislación nacional sobre imposición directa de los Estados miembros –competencia exclusiva de los Estados miembros- deba cumplir con la legislación de la Unión Europea y respetar las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado (la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales)<sup>341</sup>, cuyo garante será el TJUE. En concreto, la LGT española, reconoce expresamente en su artículo 7 el carácter de fuente del Derecho regulador de los tributos del Derecho de la Unión, al establecer que “*Los tributos se regirán (...) por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución*”. También se ha reconocido mayoritariamente la importancia del TJUE en su labor interpretativa de estas normas<sup>342</sup>.

---

- Una política monetaria independiente aplicada por el Banco Central Europeo (BCE)

- Una moneda única y la zona del euro

<sup>339</sup> Sobre la base de los principios establecidos en el artículo 126 del Tratado de la Unión Europea el Protocolo de Déficit Excesivo (PDE) establecía en el ámbito de aplicación práctica dos normas:

- 3% para la proporción entre el déficit público previsto o real; y

- 60% para la proporción de la deuda pública y el Producto Interior Bruto a precios de mercado.

<sup>340</sup> Vid.: VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho financiero y Tributario”, *Crónica Tributaria*, número 100, 2001, página 31.

<sup>341</sup> Véanse, en particular, las Sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19.

<sup>342</sup> El TJUE, con sede en Luxemburgo, está integrado por tres órganos jurisdiccionales: el Tribunal de Justicia, el Tribunal General (creado en 1988) y el Tribunal de la Función Pública (creado en 2004).

Desde su creación en 1952, el TJUE tiene por misión garantizar «el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación» de los Tratados. En el marco de esta misión, el TJUE: controla la legalidad de los actos de las instituciones de la UE; vela por que los Estados miembros respeten las obligaciones establecidas en los Tratados; e interpreta el Derecho de la UE a solicitud de los jueces nacionales.

El TJUE, en lo que aquí interesa, realiza una labor de delimitación en lo que se refiere a las libertades básicas comunitarias, produciendo por ello consecuencias jurídicas en la legislación nacional. En concreto, en referencia a la residencia, el TJUE será competente para enjuiciar el cumplimiento por parte de los Estados miembros de las restricciones a la libre circulación de personas en su doble vertiente –libertad de circulación de trabajadores y libertad de establecimiento- garantizando el derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro con la finalidad de desarrollar tanto su trabajo asalariado como una actividad empresarial o profesional<sup>343</sup>.

El TJUE, como señala GARCÍA PRATS, en un principio, interpretaba de forma estricta el principio de no discriminación, limitando su incidencia a las diferencias basadas en la nacionalidad de carácter directo. Sin embargo, la progresiva ampliación de los objetivos previstos para la Comunidad ha originado un cambio de perspectiva en la jurisprudencia del Tribunal, haciendo surgir el concepto que denomina este autor “el concepto de discriminación encubierta”, ya que, como establece el TJUE en la Sentencia *Sotgiu*<sup>344</sup>, las normas sobre igualdad de trato del Tratado como la del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 de 15 de octubre de 1968 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad<sup>345</sup> no sólo prohíben las discriminaciones

---

Es la autoridad judicial de la UE y, en colaboración con los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, vela por la aplicación y la interpretación uniforme del Derecho de la UE.

<sup>343</sup> El artículo 3 del Tratado de la Unión Europea establece que la Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia.

<sup>344</sup> Vid. en este sentido el apartado 11 de la Sentencia *Sotgiu*, que puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61973CJ0152:ES:PDF>

<sup>345</sup> El artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 de 15 de octubre de 1968 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad establece:

*“1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.*”

manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado y, por lo tanto, no se descarta que los efectos prácticos de criterios tales como el lugar de procedencia o la residencia de un trabajador puedan dar lugar, según las circunstancias, a una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el Tratado y el Reglamento. Como vemos, la residencia se convierte claramente en un elemento de gran transcendencia tributaria.

Y así, en opinión del profesor GARCÍA PRATS, cuatro son los factores que han contribuido a este cambio en la interpretación del TJUE: el reconocimiento del efecto directo a las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Roma; la ampliación de los objetivos de la Comunidad, afianzada tras la entrada en vigor del Acta Única Europea; la promoción del mercado interior, permitiendo al Tribunal un enfoque concreto en la determinación del significado del principio de no discriminación; y el mimetismo en la configuración del ámbito de protección de las diferentes libertades fundamentales<sup>346</sup>.

Este cambio y el impacto inmediato que ha tenido esta jurisprudencia del TJUE, en los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados Miembros, queda demostrado para O'SHEA<sup>347</sup> en tres Sentencias, en particular:

La primera de estas Sentencias es *Humblet (C-6/60)*<sup>348</sup>. Esta Sentencia, según O'SHEA, establece el inicio de los conflictos entre la legislación nacional y la de la

---

2. *Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.*

3. *También tendrá acceso a las escuelas de formación profesional y a los centros de readaptación de enseñanza, en base al mismo derecho y en las mismas condiciones que los trabajadores nacionales.*

4. *Toda cláusula de Convenio colectivo o individual o de otra reglamentación colectiva referente al acceso al empleo, al empleo, a la retribución y a las demás condiciones de trabajo y despido, será nula de pleno derecho en la medida en que prevea o autorice condiciones discriminatorias para los trabajadores nacionales de otros Estados miembros."*

<sup>346</sup> Vid.: GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, op. cit., página 65.

<sup>347</sup> Vid. O'SHEA, T.: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, op. cit.,pág. 11.

Unión Europea mostrando como los sistemas de imposición directa de los Estados miembros podían entrar en conflicto con la legislación europea. En la Sentencia, el TJUE sostiene que la remuneración pagada a los oficiales de la Unión Europea está fuera del alcance de la soberanía de los Estados miembros en lo que a imposición se refiere.

La segunda Sentencia es *Van Gend en Loos* (C-26/62)<sup>349</sup>, donde el TJUE establece que la legislación de la Comunidad, hoy Derecho de la Unión, no sólo es aplicable a nivel del Estado miembro, sino que además garantiza los derechos de los nacionales de los Estados miembros quienes pueden invocarla ante sus Juzgados y Tribunales: “*Considerando que el objetivo del Tratado CEE, que es el de establecer un mercado común cuyo funcionamiento afecta directamente a los justiciables de la Comunidad, implica que dicho Tratado constituye algo más que un Acuerdo, que sólo crea obligaciones recíprocas entre los Estados contratantes; (...) que, por esas razones, ha de llegarse a la conclusión de que la Comunidad constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional, a favor del cual los Estados miembros han limitado su soberanía, si bien en un ámbito restringido, y cuyos sujetos son, no sólo los Estados miembros, sino también sus nacionales; que, en consecuencia, el Derecho comunitario, autónomo respecto a la legislación de los Estados miembros, al igual que crea obligaciones a cargo de los particulares, está también destinado a generar derechos que se incorporan a su patrimonio jurídico*”.

Finalmente, y para O’SHEA la más significativa de ellas, la Sentencia *Costa contra ENEL* (C-6/64)<sup>350</sup>. Esta Sentencia determina claramente que el Derecho de la Unión tiene supremacía sobre la legislación interna de los Estados miembros.

---

<sup>348</sup> La Sentencia *Humblet* tuvo lugar el 16 de diciembre de 1960. Puede consultarse esta Sentencia en el siguiente enlace:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61960CJ0006:ES:PDF>

<sup>349</sup> La Sentencia *Van Gend en Loos* puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61962CJ0026:ES:PDF>

<sup>350</sup> La Sentencia *Costa contra ENEL* puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61964CJ0006:ES:PDF>

En este orden de cosas, se ha constatado en los últimos años un incremento en términos de cantidad y de relevancia de las Sentencias relativas a las diferencias de trato fiscal que existen en los Estados miembros respecto de los residentes de otros Estados de la Unión Europea que acaban en el TJUE. Debemos recordar que, en principio, el artículo 63 del TFUE (antiguo artículo 56 del Tratado de la Comunidad Europea) prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales, lo que a juicio unánime de la doctrina puede derivar de las leyes tributarias. Aunque, el artículo 65.1 (antiguo artículo 58.1 del Tratado de la Comunidad Europea) admite como excepción a esta prohibición las normas fiscales que discriminen por razón de la residencia, con lo que los Estados pueden seguir legislando manteniendo diferencias entre residentes y no residentes. No obstante, esta excepción no es absoluta ya que el mismo artículo 65 –en su apartado 3– indica que “no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos”. La jurisprudencia del TJUE a este respecto en Sentencias como *Martínez Sala (C-85/96)* y *Krzysztof Filipiat (C-314-08)* ha propiciado la adopción de medidas por parte de los Estados miembros que reconozcan exenciones para las rentas obtenidas en el Estado por parte de residentes en otros Estados miembros e, incluso en otros como España, se permita que el residente en otros Estados miembros pueda optar por la tributación en el impuesto sobre la renta establecido para los residentes y no en el establecido para los no residentes.

En definitiva, las consecuencias que ha tenido esta creciente jurisprudencia del TJUE sobre la legislación nacional, podemos resumirlas de la siguiente manera<sup>351</sup>:

En primer lugar, la jurisprudencia del TJUE ha supuesto una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios nacionales, especialmente por lo que se refiere al gravamen de los contribuyentes residentes, hasta el punto de que, en la actualidad, puede decirse que es esta jurisprudencia el principal motor de cambio de las legislaciones nacionales en materia de imposición directa.

---

<sup>351</sup> Seguimos en este resumen el a su vez efectuado por CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y TRAPÉ VILADOMAT, M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2008, pág. 667 y 668.

En segundo lugar, la jurisprudencia del TJUE ha tenido y continuará teniendo extraordinarios efectos sobre el Derecho tributario internacional, especialmente sobre CDI entre los estados miembros y éstos y terceros Estados.

En tercer lugar, en términos presupuestarios, las consecuencias de las vulneraciones del Derecho comunitario para los Estados miembros pueden ser nefastas en virtud de las obligaciones de devolución de las cantidades recaudadas en vulneración del Derecho comunitario que inmediatamente surgen para el Estado miembro en cuestión y el correspondiente derecho del particular a reclamar la restitución de los impuestos indebidamente pagados.

En cuarto lugar, los efectos de la jurisprudencia del TJUE en relación con el TUE y la imposición nacional sobre las sociedades traspasan las fronteras de la propia Unión Europea y se extienden a los Estados miembros del Espacio Económico Europeo y a Suiza u otros países o territorios con acuerdos específicos con la UE. A este respecto, resulta reseñable cómo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia AELC está aplicando en tal ámbito la doctrina elaborada por el TJUE sobre el principio de no discriminación en materia fiscal. También existen Tribunales nacionales, como el *Bundesfinanzhof*<sup>352</sup>, que están empleando la jurisprudencia comunitaria a los efectos de la interpretación y aplicación de la cláusula de no discriminación prevista en los Convenios de doble imposición concluidos por Estados miembros con países terceros.

Y finalmente, y sobre todo, tras el desarrollo jurisprudencial de 2007, la jurisprudencia del TJUE sobre libre circulación de capitales tiene un importante efecto en relación con terceros Estados, pues, como resulta conocido, se trata de la única libertad fundamental del Tratado UE que produce efectos en relación con los movimientos de capitales desde terceros países hacia la UE o desde la UE hacia terceros Estados.

---

<sup>352</sup> El Tribunal Federal de Finanzas o *Bundesfinanzhof* es uno de los Tribunales supremos federales de Alemania, constituyendo la última instancia para los casos sobre Derecho tributario y aduanero. Conoce de los asuntos de los *Finanzgerichte* (Tribunales de Finanzas). El *Bundesfinanzhof* se creó en 1918 y tiene su sede central en Munich.

#### 4.3.2.- Análisis de la jurisprudencia del TJUE

##### 4.3.2.1.- Planteamiento general

Como afirma TEJERIZO LÓPEZ<sup>353</sup>, el artículo 63 de la versión consolidada del TFUE prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales y, como ha puesto de relieve la doctrina, uno de los mayores obstáculos a tal libertad de movimientos puede derivar precisamente de las leyes tributarias. Ahora bien, el mismo Tratado, en el artículo 65.1, admite como excepción a dicha prohibición las normas fiscales que discriminen por razón de la residencia. Dicho de otro modo, los Estados miembros se han reservado el derecho a seguir aplicando preceptos tributarios que diferencien entre los residentes y los no residentes, si bien esta reserva de soberanía fiscal (como ha sido denominada en ocasiones) no es absoluta, en modo tal que, como dice el propio artículo 65, en su número 3, las disposiciones que pueden dictarse sobre el particular «...no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos...».

Al respecto del principio de no discriminación, su formulación no constituye ninguna novedad y es tan clara que su aplicación no debería plantear problemas en la práctica, ya que, conforme al artículo 18 del TFUE (antiguo artículo 12 del TCE)<sup>354</sup>, está prohibida, además de toda discriminación por razón de nacionalidad, también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado, como es el caso de la residencia.

---

<sup>353</sup> Ver a este respecto el artículo de TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “La discriminación entre las rentas de residentes y no residentes”, publicado en <http://ecjleadingcases.wordpress.com/2012/12/06/jose-manuel-tejerizo-lopez-income-tax-discrimination-on-grounds-of-residence-la-discriminacion-entre-las-rentas-de-residentes-y-no-residentes/> el 6 de diciembre de 2012.

<sup>354</sup> Este artículo establece, de forma textual:

*“En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.*

*El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones.”*

Estas diferencias de trato fiscal respecto de los residentes en otros Estados contenidas en la normativa nacional que permitían, teóricamente, fijar de forma razonable la residencia fiscal de una persona física se han encontrado con la existencia de un contribuyente que es nacional de un Estado miembro de la Unión Europea. En este caso, los principios de la Unión Europea añaden un componente adicional a la idea de igualdad de tratamiento entre contribuyentes de ese espacio económico, con lo que la tradicional distinción entre residente y no residente es puesta en tela de juicio.

La jurisprudencia del TJUE, ante la ausencia de armonización en materia de imposición directa, ha sido el encargado de resolver estas situaciones y, con sus resoluciones ha actuado como garante tanto del respeto a las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado (la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales), como del principio de no discriminación<sup>355</sup>.

Sin embargo, tanto la Administración española, como el resto de las Administraciones de los Estados miembros de la Unión Europea, sistemáticamente ignoran lo que significa este principio. Afortunadamente, existe doctrina jurisprudencial del TJUE que consagra la no discriminación y su aplicación directa en los Estados miembros, desoyendo los dictados del legislador del Estado miembro, allí donde de forma clara resulta discriminatoria la norma en cuestión.

Y así, en el caso de España, tenemos dos Sentencias del Tribunal Supremo, significativas en este aspecto, la de 20 de mayo de 2011 y la de 14 de julio de 2011. Estas Sentencias, al respecto de la existencia de plazos diferentes según el lugar de **residencia** de los contribuyentes, para solicitar la devolución de retenciones soportadas en exceso, concluyeron estimando la discriminación que, aunque obvia, las anteriores instancias no habían admitido.

También son significativas las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 9 de febrero de 2011, de 3 de marzo de 2011 y de 20 de junio de 2011, todas ellas referidas a la discriminación que suponía la existencia de un tipo de

---

<sup>355</sup> Vid.: MAGRANER MORENO, F. J.: La Coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, op. cit., página 20 y siguientes.



gravamen de plusvalías para **no residentes**, diferente y muy superior al aplicable a las personas físicas **residentes** en España que se encontraban en iguales condiciones, por su doctrina del “acto claro” y de aplicabilidad directa del derecho comunitario. De acuerdo con esta doctrina, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia considera que el caso es tan claro que no procede plantear una cuestión prejudicial por no existir ninguna duda razonable sobre la interpretación de la norma comunitaria.

En los apartados siguientes analizaremos algunos de los casos más relevantes, en nuestra opinión, de la doctrina jurisprudencial del TJUE que consagran la protección del cumplimiento del Derecho de la Unión.

Esta protección estará dirigida, tanto a evitar cualquier restricción, como cualquier discriminación. No obstante, esta distinción es objeto de controversia dentro de la doctrina. Existen voces discrepantes que consideran que no existe distinción alguna entre “discriminación” y “restricción”, como es el caso del Abogado General GEELHOED, quien en sus conclusiones sobre el Asunto *ACT IV GLO (C-374/04)* afirma que “...en el ámbito de la fiscalidad directa, no existe ninguna diferencia práctica entre estas dos formulaciones, es decir, «restricción» y «discriminación». Sin embargo, lo que es esencial es distinguir entre los dos sentidos del término «restricción» al abordar las normas de fiscalidad directa” y considera que “...el hecho de que (...) los criterios que determinan la competencia tributaria directa se basen en la residencia o el lugar de procedencia implica que en esencia todas las medidas fiscales directas nacionales «verdaderamente» restrictivas se considerarán, en la práctica también medidas directa o indirectamente discriminatorias.”<sup>356</sup>

Sin embargo, el profesor O’SHEA discrepa totalmente de los que niegan esta distinción y afirma que “mientras ambos conceptos implican un análisis comparativo, parece claro que existen diferencias prácticas entre los dos”. En primer lugar, asegura O’SHEA, porque una norma fiscal que no discrimina todavía puede constituir una

---

<sup>356</sup> Ver en este sentido los apartados 36 y siguientes de las conclusiones del abogado general Sr. GEELHOED presentadas el 23 de febrero de 2006, en el Asunto C-374/04- Estas conclusiones pueden revisarse en la página:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56203&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=179447>

restricción o un obstáculo para el ejercicio de las libertades fundamentales, lo que –sin lugar a dudas- queda claro en casos como *Futura* (C-250/95) y *Truck Center* (C-282/07), donde el TJUE, tras realizar un análisis sobre la posible discriminación y constatar que las normas fiscales nacionales en cuestión no eran discriminatorias, realizó un segundo análisis para comprobar si las normas podían suponer una restricción a las libertades fundamentales. En *Futura*, el Tribunal llegó a la conclusión de que, en un sentido, la normativa sobre compensación de pérdidas establecida en Luxemburgo suponía una restricción a la libertad de establecimiento, mientras que en *Truck Center*, el Tribunal consideró que no había ninguna restricción a la libertad de establecimiento o a la libre circulación de capitales. En segundo lugar, porque desde la perspectiva de un Estado miembro de origen (*origin Member State*), no puede haber discriminación por razón de la nacionalidad, sino sólo una restricción al ejercicio de una libertad fundamental. Esto se debe a que, desde el punto de vista de un Estado miembro de origen la única comparación posible será la comparación entre dos nacionales de ese Estado miembro de origen. Por el contrario, desde el punto de vista Estado miembro de acogida (*host Member State*), la comparación podrá implicar también una comparación entre los nacionales de Estados miembros diferentes.

Por lo tanto, la discriminación por razón de la nacionalidad sólo puede tener lugar en el Estado miembro de acogida. Es decir, que el análisis de la discriminación por razón de nacionalidad e, indirectamente, por razón de residencia, deberá realizarse mediante la comparación entre un nacional del Estado de acogida y un nacional de otro Estado miembro que estén ejerciendo una de las libertades fundamentales, y un tratamiento diferente –en esas circunstancias- podrá dar lugar, tanto a una discriminación, como a una restricción de esa libertad. Podrá haber discriminación directa por razón de nacionalidad, discriminación indirecta por razón de residencia o, simplemente, una restricción u obstáculo al ejercicio de una libertad fundamental o a un derecho como ciudadano de la Unión Europea.

Lo que, en palabras de O'SHEA, significa que en una situación que tiene lugar en un Estado de acogida puede estimarse que existe un trato diferente al que se le da a un nacional, mientras que en una situación que tiene lugar en un Estado de origen, la comparación incluirá a dos nacionales de ese Estado. Es decir, que cuando existe la posibilidad en un Estado de tratar de forma diferente a un sujeto extranjero, cualquier

diferencia por razón de nacionalidad o residencia puede desencadenar en una situación de discriminación<sup>357</sup>.

GARCÍA PRATS, concreta lo que supone la comparabilidad, señalando que “la comparabilidad entre dos situaciones, aparece así como un elemento necesario en la determinación del tratamiento discriminatorio, bien como demostración de la existencia de un criterio objetivo que justifique el tratamiento diferente o bien como exigencia que permita analizar la comparación entre ambas situaciones”. Y añade que “Normalmente [el Tribunal] no precisa con exactitud cuál es el otro término de la comparación, en la medida en que la situación de comparabilidad no constituye el punto de partida del análisis de la existencia de una discriminación”<sup>358</sup>.

Vamos a analizar en los siguientes apartados los pronunciamientos que la doctrina ha considerado más relevantes, referidos en primer lugar, al reconocimiento de la discriminación por razón de residencia; en segundo lugar, al concepto de discriminación y, por último, al de restricción, la libertad de traslado de residencia en el ámbito de la Unión Europea y la posible discriminación por razón de nacionalidad o la restricción transfronteriza de las libertades, la diferencia objetiva entre un residente y un no residente, la distinción entre los conceptos de restricción y discriminación, los requisitos para ser considerado residente, algunas de las ventajas fiscales y la discriminación inversa.

Con posterioridad, analizaremos aquellos que tienen una relación más concreta con la residencia fiscal de los funcionarios y otros agentes, y que se refieren, en primer lugar, a la facultad exclusiva de la Unión Europea en el impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea; en segundo término, a las deducciones; y, por último, a los gravámenes, las bonificaciones fiscales, las retenciones y la exención de impuestos nacionales en favor de las retribuciones abonadas por la Unión.

---

<sup>357</sup> Vid.: O'SHEA, T.: “European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes?”, *EC Tax Journal*, vol. 1, páginas 42 y 43.

<sup>358</sup> Vid.: GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, páginas 101 y 127

#### 4.3.2.2.- El reconocimiento de la discriminación por razón de residencia: *Marsman, Sotgiu y Avoir Fiscal*

La Sentencia *Marsman* (C-44/72)<sup>359</sup>, de 13 de diciembre de 1972, que para una gran parte de la doctrina es considerada como creadora de las directrices en referencia al reconocimiento de la residencia como motivo de discriminación indirecto, nos muestra el caso de un nacional neerlandés, el señor Marsman, residente en este Estado y que trabajaba en una empresa alemana. Esta empresa estaba situada en Alemania y distante de su domicilio unos 20 kilómetros. El trabajador, tras sufrir un accidente laboral, redujo su capacidad de trabajo en un 60%, por lo cual percibía una pensión de accidente de trabajo con cargo al seguro legal alemán de accidentes de trabajo.

El hecho que provocó la cuestión previa sometida al TJUE fue la interposición de un recurso ante el Tribunal Laboral alemán, por parte del trabajador, contra la resolución de su contrato por parte de la empresa, sin haber gozado del derecho a la protección especial contra la resolución del contrato, concedida por la Ley alemana sobre grandes inválidos, cuyo artículo 14 supedita la licitud de un despido de una persona con gran minusvalía a la aprobación de la Oficina principal de asistencia social. Lo que en el caso de un trabajador residente en Alemania hubiera significado la nulidad del despido. No obstante, esto no fue así debido a que la mencionada protección no se aplicaba a los extranjeros aunque tuvieran la calidad de grandes inválidos, como consecuencia de un accidente, y hubieran adquirido el derecho a la prestación frente al seguro legal de accidente si, como sucedió en el caso del demandante, su domicilio no estaba situado en el territorio de la República Federal de Alemania o en Berlín-Oeste.

El Tribunal laboral suspendió el procedimiento y sometió al TJUE la cuestión de si deben interpretarse el artículo 48 del Tratado CEE (actual artículo 45 del TFUE)<sup>360</sup> y

---

<sup>359</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61972CJ0044:ES:PDF>

<sup>360</sup> Este artículo establece que:

“

1. *Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.*

el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968<sup>361</sup>, relativo a la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad, en el sentido de que estas disposiciones tienen también por objeto la protección especial contra el

---

*2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo*

*3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:*

*a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;*

*b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;*

*c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;*

*d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos establecidos por la Comisión.*

*4. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública.”*

<sup>361</sup> Este artículo establece que:

“

*1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.*

*2. Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.*

*3. También tendrá acceso a las escuelas de formación profesional y a los centros de readaptación de enseñanza, en base al mismo derecho y en las mismas condiciones que los trabajadores nacionales.*

*4. Toda cláusula de Convenio colectivo o individual o de otra reglamentación colectiva referente al acceso al empleo, al empleo, a la retribución y a las demás condiciones de trabajo y despido, será nula de pleno derecho en la medida en que prevea o autorice condiciones discriminatorias para los trabajadores nacionales de otros Estados miembros.”*

despido de determinadas categorías de personas -en este caso, la protección contra el despido de grandes inválidos de forma que en Alemania esta protección se establece también a favor de los nacionales de Estados miembros de la CEE que hayan sufrido una disminución en su capacidad de rendimiento superior al 50 % como consecuencia de un accidente de trabajo y hayan adquirido un derecho a la pensión que corresponda con cargo al seguro legal alemán de accidentes de trabajo, aunque no vivan en el territorio de Alemania.

El Tribunal de Justicia, en respuesta a la cuestión planteada, consideró que el principio de igualdad de trato de los nacionales de Estados miembros que establece el artículo 48 del TCE (actual artículo 45 del TFUE) y el artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, se refiere también a las disposiciones del Derecho interno que, por motivos sociales, supeditan el despido de un trabajador cuya capacidad de trabajo se encuentra disminuida a consecuencia de un accidente de trabajo, a requisitos especiales más estrictos, como es el requisito de la residencia en el Estado, que tan sólo se exigía para los extranjeros

Por lo tanto, quedó probado que el trabajador alemán, dado que tenía la condición de gran inválido, se beneficiaba de la protección especial prevista en caso de despido, y ello independientemente de su domicilio, por lo que la exigencia, que la Ley relativa a los grandes inválidos impone a los trabajadores de otros Estados miembros en materia de residencia, constituía realmente una discriminación en el sentido de las disposiciones comunitarias.

Como hemos analizado en el apartado introductorio, el TJUE en su Sentencia de 12 de febrero de 1974 -conocida comúnmente por *Sotgiu* (C152/73)- concluye que, tanto las normas sobre igualdad de trato del Tratado, como la del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 de 15 de octubre de 1968 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión Europea, no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado. Vamos a ver cómo llega el Tribunal a esta conclusión:

Se trataba, en este asunto, de un nacional italiano, Giovanni Maria Sotgiu, residente en Alemania y empleado como trabajador cualificado por la Deutsche Bundespost de Stuttgart desde 1955, mientras que su familia continuaba residiendo en Italia. La retribución del señor Sotgiu comprendía un complemento por separación familiar, fijado por el Ministerio del Interior, en favor de los trabajadores destinados en un lugar distinto de su domicilio familiar, que suponía una cantidad superior cuando el domicilio habitual del trabajador se encontraba en el territorio del Estado, que cuando el domicilio habitual del trabajador se encontraba en el extranjero. Debido a esta diferencia, que el señor Sotgiu, consideraba una discriminación contraria al apartado 4 del artículo 48 del Tratado y al Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores, el señor Sotgiu entabló una acción judicial contra su empleador.

Tras la desestimación en primera instancia y en apelación, el señor Sotgiu interpuso un recurso de casación ante el *Bundesarbeitsgericht*, el cual sometió a la consideración del TJUE las siguientes cuestiones: en primer lugar, si el apartado 4 del artículo 48 del Tratado debía interpretarse en el sentido de que excluía la aplicación del Reglamento del Consejo a los trabajadores migrantes empleados en las Oficinas federales de Correos con un contrato de trabajo de Derecho privado; en segundo término, si el complemento por separación familiar que se paga además del salario formaba parte de las condiciones de trabajo a que se refiere dicha disposición; y, por último, si los apartados 1 y 4 del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 debían interpretarse en el sentido de que no sólo prohibían dar un trato diferente a un trabajador por ser nacional de otro Estado miembro, sino que también prohibían tratarlos de diferente modo por estar situado su domicilio en el territorio de otro Estado miembro.

Al respecto de las cuestiones planteadas, el Abogado General del asunto, Sr. MAYRAS, concluye lo siguiente:

Sobre la primera cuestión, concluye que, dado que la excepción del artículo 48 sería únicamente aplicable si el empleado tuviera facultades de decisión con respecto a los particulares o si su actividad afectase intereses nacionales, esencialmente, los referidos a la seguridad interior o exterior del Estado, entonces correspondería al Juez nacional aplicar dichos criterios a los asuntos de que conozca, siendo indiferente el

carácter de la relación jurídica entre el trabajador y la Administración, al referirse dicho precepto exclusivamente al acceso a los empleos en la Administración Pública.

En referencia a si la naturaleza del complemento por separación familiar que se paga además del salario forma parte de las condiciones de trabajo, la opinión del Abogado General es afirmativa al considerar que “...un complemento por separación familiar forma parte de las «condiciones laborales», en el sentido más amplio de esta expresión.”

Finalmente, respecto a si los apartados 1 y 4 del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 deben interpretarse en el sentido de que no sólo prohíben dar un trato diferente a un trabajador por ser nacional de otro Estado miembro, sino que también prohíbe tratarlos de diferente modo por estar situado su domicilio en el territorio de otro Estado miembro, el Abogado General considera que este régimen ofrece una solución equitativa a la situación de los trabajadores migrantes que, por motivos de índole familiar no hubieran transferido su domicilio habitual a Alemania y, por lo tanto, no implica ninguna discriminación de Derecho o de hecho.

En consecuencia y, tras las propuestas del Abogado General, el Tribunal, en principio, clarifica que el criterio de interpretación de esta disposición del Tratado no radica ni en la calificación jurídica del empleador como Administración pública, ni en la naturaleza de la función que se desarrolla, sino en la naturaleza jurídica del vínculo existente entre el trabajador y el servicio que lo emplea. Si se trata de un vínculo de Derecho público, es aplicable la excepción; en caso contrario, si se trata de un contrato de Derecho privado, lo dispuesto no impide que el trabajador nacional de un Estado miembro disfrute los derechos que reconoce el Reglamento n° 1612/68 en favor de los trabajadores migrantes

Y finalmente, el Tribunal confirma las propuestas del Abogado General, manifestando –además– que “...cuando los requisitos para la concesión del complemento por separación familiar y sus modalidades de pago tuvieran en cuenta las diferencias objetivas que pudiera haber en la situación de los trabajadores según que tuvieran su domicilio en el territorio nacional o en el extranjero en el momento de



acceder a un empleo determinado (...) puede constituir un motivo legítimo de diferenciación de la cantidad pagada.”

No obstante, para contestar expresamente a la cuestión tercera, el Tribunal matiza que “...la consideración del hecho de que un trabajador tenga su domicilio en otro Estado miembro como criterio de asignación de un complemento por separación familiar, puede constituir, según las circunstancias, una discriminación prohibida por los apartados 1 y 4 del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68; que, sin embargo, éste no es el caso si el régimen de esta compensación toma en consideración las diferencias objetivas existentes entre la situación de los trabajadores según que, en el momento de acceder a su empleo, tengan su domicilio en territorio nacional o en el extranjero.”

Por lo tanto, a la vista de lo expresado en este asunto por el Tribunal, queda aclarado que los efectos prácticos de criterios tales como el lugar de procedencia o la residencia de un trabajador puedan dar lugar, según las circunstancias –que deberán ser tomadas en consideración por el Tribunal-, a una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el Tratado y el Reglamento, con la posibilidad de que éstas tengan consecuencias tributarias.

Señala el profesor O’SHEA<sup>362</sup>, que un Estado miembro de acogida tiene la obligación de respetar el trato nacional a los "nacionales de los demás Estados miembros" en el ejercicio de cualquiera de las libertades fundamentales o los derechos de la ciudadanía europea en su territorio. En tales circunstancias, los nacionales de los demás Estados miembros están afectados por las normas del Estado miembro de acogida y no por las normas de su Estado miembro de origen.

Un ejemplo claro de este tipo de situaciones se da en la Sentencia conocida como *Avoir Fiscal*, donde las compañías de seguros extranjeras residentes en Estados miembros distintos de Francia, que habían establecido sucursales en Francia, fueron tratados de manera menos favorable que las empresas residentes francesas a pesar de

---

<sup>362</sup> Vid.: O’SHEA, T.: “European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes?”, op. cit., página 41.

que se encontraban en una situación comparable, ya que eran gravadas de la misma forma que las francesas.

En esta Sentencia (C-270/83)<sup>363</sup>, de 28 de enero de 1986, el Tribunal es llamado a pronunciarse sobre una demanda fundada en el artículo 169 del TCE (actual artículo 258 del TFUE)<sup>364</sup> interpuesta por la Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Francesa, imputándosele a esta última no haber extendido a las sucursales y agencias constituidas en Francia por las compañías de seguros de otros Estados miembros, el crédito fiscal conocido con el nombre de “*avoir fiscal*” (crédito fiscal imputable) del que gozan las correspondientes empresas francesas. De esta omisión, y de la discriminación que lleva consigo, resultaría infringido el artículo 52 del TCE (actual artículo 49 del TFUE).

Mientras el argumento principal de la Comisión se fundamentaba en que el trato fiscal menos favorable a las sucursales o subsidiarias restringe, claramente, la libertad de establecimiento en otro Estado miembro, la República Francesa sostenía su defensa en mostrar que las diferencias existentes en su legislación se debían a las particularidades de los diferentes sistemas fiscales y a los CDI.

El Tribunal, en el apartado 18 de su Sentencia, señala que la libertad de establecimiento comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia, sirviendo su domicilio para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas

---

<sup>363</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61983CJ0270:ES:PDF>

<sup>364</sup> Este artículo establece, en sus párrafos primero y segundo, lo siguiente:

“

Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al TJUE.”

físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado. Por tanto, admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente, por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro, privaría de su contenido a esta disposición.

En este asunto concreto, el Tribunal concluye que, dado que la normativa francesa equipara, a efectos de imposición de sus beneficios, a las sociedades que tienen su domicilio social en Francia y a las sucursales y agencias establecidas en Francia de sociedades con domicilio en el extranjero, esta reglamentación no puede, sin crear una discriminación, tratarlas de manera diferente, en el marco de esta misma imposición, en lo referente a la concesión de una ventaja relativa al respecto, como lo es el crédito fiscal imputable. Por lo tanto, al tratar de idéntica manera a las dos formas de establecimiento con vistas a la imposición de los beneficios obtenidos por aquéllos, en opinión del Tribunal, el legislador francés ha admitido que, en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato, lo que le lleva a declarar que el beneficio del crédito fiscal incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 52 del TCE.

No obstante, el Tribunal, a pesar del sentido del fallo, admite que no se podría 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, lo que sin duda abre la puerta al estudio –en cada caso concreto- sobre la compatibilidad del trato otorgado a no residentes (residentes en otro Estado Miembro) y la normativa de la Unión Europea.

4.3.2.3.- El concepto de discriminación: *Schumacker* y *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*.

La Sentencia del asunto *Schumacker* (C-279/93)<sup>365</sup>, de 14 de febrero de 1995, constituye un hito en la jurisprudencia del TJUE, al contener, en su apartado 30, una

---

<sup>365</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

definición clara y concreta del concepto de discriminación, al afirmar que ésta “sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes”.

Este asunto, que se inicia mediante cuatro cuestiones prejudiciales planteadas por el *Bundesfinanzhof* ante el Tribunal, tiene por objeto que éste determine el impacto que tiene sobre las normativas fiscales internas relativas al Impuesto sobre la Renta el principio comunitario de libre circulación de personas, contenido en el actual artículo 45 del TFUE, tal y como señala el Abogado General del asunto, el Sr. LÉGER.

Se trata en este asunto del Sr. Schumacker, residente en Bélgica, junto con su familia y trabajador por cuenta ajena en Alemania. Este contribuyente, sujeto por obligación real al Impuesto sobre la Renta alemán, era gravado como cualquier otro trabajador residente en Alemania en cuanto a sus ingresos procedentes del trabajo, excepto que no se le concedían deducciones personales, ya que en el Impuesto alemán únicamente concedía estas ventajas fiscales a los trabajadores alemanes residentes. El argumento esgrimido por Alemania, para actuar de este modo, era que, puesto que este trabajador no era residente, sus deducciones personales debían ser concedidas por el Estado miembro en el que tuviera su residencia (Bélgica).

Aunque, de acuerdo con el Derecho tributario internacional, esta solución es absolutamente válida, en el marco de la UE, el Tribunal de Justicia debía juzgar si los beneficios fiscales, concedidos únicamente a los residentes en Alemania y no al señor Schumacker, quien había ejercido su derecho a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, podría constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad. En consecuencia, si bien el Tribunal de Justicia reconoció que “*la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general*”, todavía debía investigar si la situación del señor Schumacker era comparable a la de un contribuyente residente en un empleo similar.

El Tribunal sostuvo que la libre circulación de los trabajadores “*...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.” Sin embargo, el Tribunal concluyó que éste no era el caso ya que “...en un supuesto como el del presente asunto, en que el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar”, por lo que no había ninguna diferencia objetiva que justifique una diferencia de trato en lo concerniente a la consideración, a efectos del Impuesto, de la situación personal y familiar del contribuyente, señalando –además- que “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”*

Como hemos analizado, esta Sentencia trata de un asunto en el que un Estado acogida es el causante del problema. Se trata de una Sentencia que determina si las normas del Estado de acogida pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad. Como tal, la Sentencia se ha erigido como un ejemplo de cómo las normas sobre imposición directa de un Estado miembro de acogida pueden tratar a un trabajador no residente menos favorable que un trabajador residente mediante la negación de ciertas ventajas fiscales concedidas a ese trabajador residente a pesar de que el trabajador no residente se encuentra en una situación comparable a la de trabajador residente.

Aunque, como hemos comentado, esta Sentencia supone una Sentencia única e, incluso, para un amplio sector de la doctrina, liderado por el profesor LANG<sup>366</sup>, la Sentencia de este asunto ha supuesto siempre la gran excepción al centrarse en la comparabilidad objetiva y no en la comparabilidad legal. Sin embargo, para O’SHEA, esta Sentencia no es más que una aplicación de la Sentencia del asunto *Avoir Fiscal*, salvo que, en ésta la libre circulación de los trabajadores es la libertad aplicable, mientras que en *Avoir Fiscal* la libertad fundamental en juego era la libertad de establecimiento. Para él, la excepcionalidad de la Sentencia *Schumacker* significaría que

---

<sup>366</sup> Vid.: LANG, M.: “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, *EC Tax Review*, volume 18, número 3, 2009, página 106

el Tribunal hubiera eliminado por completo su esquema para determinar la comparabilidad en relación con las situaciones del Estado de acogida, lo que –sin duda– no ha hecho, ya que el Tribunal sigue aplicando el mismo razonamiento estado porque el Tribunal aplica el mismo razonamiento a través de las diferentes libertades fundamentales.

Por lo tanto, llegamos a la conclusión de que la diferencia entre las Sentencias *Avoir Fiscal* y *Schumacker*, referidas ambas a una discriminación por parte del Estado miembro de acogida, estribaba en la diferente libertad fundamental invocada. En ambos casos, el no residente se encontró en una situación objetivamente comparable a la de un residente y se llevó a cabo, por parte del Tribunal, una evaluación jurídica para determinar la comparabilidad de la misma.

Igualmente aclaratorias, en relación al concepto de discriminación, son las explicaciones del Tribunal de Justicia en el asunto *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España* (C-153/2008)<sup>367</sup>, cuya Sentencia es de 6 de octubre de 2009, en el que la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario (ahora Derecho de la Unión), al mantener en vigor una legislación fiscal mediante la cual se gravan los ingresos procedentes de todas las loterías, los juegos y las apuestas organizados fuera del Reino de España, mientras que los ingresos procedentes de determinadas loterías, juegos y apuestas organizados en el Reino de España están exentos del impuesto sobre la renta<sup>368</sup>.

---

<sup>367</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=77858&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=566076>

<sup>368</sup> La disposición a la que se refiere la Comisión es el artículo 7, letra ñ, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que establecía, en aquel momento:

“Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

ñ. *Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado [(en lo sucesivo, “LAE”)] y por los órganos o entidades de las Comunidades*

A este respecto, la postura del Gobierno Español se centra en la consideración, por su parte, de que la Ley del Impuesto sobre la Renta no contiene ninguna discriminación por razón de la nacionalidad, residencia o lugar de establecimiento de los organizadores de loterías o de juegos de azar y que está justificada por razones relativas a la protección de los consumidores y del orden social, además de entender que las entidades no mencionadas por la disposición controvertida no se encuentran en la misma situación que las comprendidas en su ámbito de aplicación (apartados 9 y 19 de la Sentencia).

El Tribunal, continúa con la línea aclaratoria del concepto de discriminación, iniciado en *Schumacker*, al rechazar la justificación de España, manifestando que la misma no está fundamentada ni en razones de orden público o de seguridad y salud públicas<sup>369</sup>, y que tampoco respeta el principio de proporcionalidad.

Por ello, declara que “el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 CE y del artículo 36 del Acuerdo EEE”, aunque, el Tribunal limita la situación de comparabilidad a los organizadores de loterías y apuestas establecidos en Estados miembros distintos de España y que no son objetivamente

---

*Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles [(en lo sucesivo, “ONCE”)].*

En la actualidad, este apartado ha sido suprimido con efectos desde 1 de enero de 2013, por Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, y estas rentas han dejado de estar exentas.

<sup>369</sup> Aunque en la exposición de los casos, hacemos una somera explicación de las pretensiones de las partes y las conclusiones del Tribunal, merece la pena destacar cómo el Tribunal rebate el argumento de España referente a la justificación de “lucha contra la adicción al juego” para mantener esta normativa. Y así, el Tribunal, en los apartados 40 y 41 señala que:

*“Por lo que respecta (...) a la lucha contra la adicción al juego, procede señalar que, aunque no cabe excluir que dicho objetivo puede considerarse incluido en el concepto de protección de la salud pública, en el presente caso es preciso hacer constar, en primer lugar, que el Reino de España no ha aportado dato alguno que permita acreditar que esta enfermedad esté tan desarrollada entre la población española que pueda constituir un riesgo para la salud pública.*

*Además, como indicó el Abogado General en el punto 85 de sus conclusiones, la exención fiscal de los premios puede incitar a los consumidores a participar en las loterías, juegos de azar y apuestas que puedan acogerse a ella, y no resulta por tanto apropiada para garantizar de un modo coherente la realización del objetivo que se pretende perseguir.”*

comparables a los enumerados en la normativa española. Por tanto, el Tribunal entiende que las actividades de las entidades sin ánimo de lucro con fines benéficos deben estar exentas, independientemente de donde se encuentre su residencia fiscal, lo que queda claramente razonado en el apartado 39 de la Sentencia:

*“En lo que se refiere, en primer lugar, al objetivo de prevenir el blanqueo de capitales y luchar contra el fraude fiscal, no es necesario determinar si dicho objetivo puede considerarse comprendido en el concepto de orden público. Por esta razón, basta con hacer constar que, como indica la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las autoridades de un Estado miembro no pueden presumir con carácter general y sin distinciones que los organismos y entidades establecidos en otros Estados miembros se dedican a actividades criminales. Además, la decisión de excluir con carácter general de una exención fiscal a dichos organismos y entidades resulta desproporcionada, por ir más allá de lo necesario para combatir la criminalidad. En efecto, existen otros medios para controlar las cuentas y actividades de tales organismos y entidades (véanse en este sentido las Sentencias antes citadas Gambelli y otros, apartado 74, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartado 61).”<sup>370</sup>*

---

<sup>370</sup> Este artículo, tras la modificación llevada a cabo por España, a través del artículo 6 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa de la Unión Europea, quedó redactado de la siguiente forma:

*“Artículo 6. Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

*Se modifica la letra ñ) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que queda redactada en los siguientes términos:*

*ñ. Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.*

*Igualmente, los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro **establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en el párrafo anterior.**”*



#### 4.3.2.4.- La restricción: las Sentencias *Dassonville*, *Bachmann* y *Lenz*

En la Sentencia del asunto conocido por la jurisprudencia como *Dassonville* (C-8/74)<sup>371</sup> se sustancia una decisión prejudicial dirigida al Tribunal de Justicia, por el Tribunal de Primera Instancia de Bruselas, dentro de un procedimiento penal. En efecto, aunque el asunto no se refiere a una cuestión relacionada con la imposición directa, su excepcionalidad para nosotros, viene dada porque la Sentencia *Dassonville* es la primera Sentencia en la que, el Tribunal de Justicia, nos muestra el concepto de restricción.

En esta Sentencia, se somete a la consideración del Tribunal el hecho de una importación a Bélgica, para ser vendidas en dicho país, de varias decenas de botellas de whisky de dos conocidas marcas británicas, compradas en Francia por concesionarios exclusivos del productor después de haber sido legalmente importadas y despachadas en aduana. Aunque nunca se puso en duda la autenticidad del producto, el *Procureur du Roi* entabló una acción penal contra los comerciantes Gustave Dassonville y su hijo Benoît, imputándoles la comisión de un delito de falsificación por haber fijado la etiqueta en la que figuraba impresa la inscripción «British customs certificate of origin», seguida de la inscripción manuscrita del número y de la fecha de la botella que acreditaba el pago de la fianza prescrita por la administración francesa, y haber infringido de esta forma tanto el artículo 2 del Real Decreto belga n° 57, de 20 de diciembre de 1934, sobre aguardientes, así como el artículo 1 del mismo Decreto al haber importado, vendido, expuesto al público, estado en posesión y transportado whisky con la denominación «Scotch Whisky» debidamente homologada por el Gobierno belga, sin que la mercancía fuera acompañada de un documento que certificara oficialmente el derecho a dicha denominación, lo que podría ser constitutivo de delito castigado con pena de privación de libertad. Este certificado no existe en todos los Estados miembros, como es el caso de Francia. Además, se personaron en esta causa

---

No obstante, como ya hemos destacado, este apartado ha sido suprimido con efectos desde 1 de enero de 2013, por Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, y estas rentas han dejado de estar exentas.

<sup>371</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61974CJ0008:ES:PDF>

dos empresas belgas que poseen la condición de importador de estos productos en su país.

Las cuestiones dirigidas al Tribunal se centran en que éste, a la vista de las posibles consecuencias que podrían derivarse de los hechos que se instruyen, se pronuncie sobre los posibles efectos en el comercio entre los Estados miembros por la aplicación de esta legislación belga.

El Tribunal, previo a su pronunciamiento, realizó una serie de consideraciones, entre las que podemos destacar las siguientes: en primer lugar, que toda normativa comercial de los Estados miembros que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario debe considerarse como una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas; y en segundo lugar, que las medidas contenidas en la legislación belga no pueden constituir un medio de discriminación arbitrario ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros

Finalmente, el Tribunal se pronuncia declarando que las formalidades exigidas por un Estado miembro para justificar el origen de un producto que prácticamente sólo los importadores directos podrían cumplir sin grandes dificultades, cuya obtención resulta más difícil a los importadores de un producto auténtico que se encuentra en libre práctica en otro Estado miembro, que a los importadores del mismo producto procedente directamente del país de origen, constituye una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa incompatible con el Tratado.

Y, posteriormente a esta Sentencia, es cuando nos encontramos con las Sentencias tanto del asunto *Bachmann* (C-204/90)<sup>372</sup>, cuya Sentencia tuvo lugar el 28 de enero de 1992, como con el asunto *Lenz* (C-315/02)<sup>373</sup>, con Sentencia de fecha 15 de julio de 2004. El primero de ellos, se refiere a la a la compatibilidad con el Derecho comunitario de las disposiciones del Derecho tributario belga que, en materia de

---

<sup>372</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990CJ0204:ES:PDF>

<sup>373</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0315:ES:PDF>

Impuesto sobre la Renta, tan solo permiten que se consideren gastos deducibles determinadas primas de seguros cuando tales primas se paguen en Bélgica, bien a empresas belgas, bien a establecimientos belgas de empresas extranjeras. En el segundo, la Sra. Lenz cuestiona la compatibilidad de la normativa fiscal austríaca, relativa a la imposición de los rendimientos del capital con el Derecho comunitario. El antecedente de la Sentencia *Dassonville*, nos ayuda comprender como el Tribunal puede llegar a la conclusión de considerar que una normativa fiscal pueda suponer una restricción a una libertad fundamental.

El primer asunto, conocido en la jurisprudencia como *Bachmann*, se inicia con la denegación por parte de la Hacienda Pública belga al señor Bachmann, de nacionalidad alemana, la deducción de las primas que pagó con arreglo a los contratos de seguro voluntario de enfermedad e invalidez y al contrato de seguro de vida que había celebrado, en 1971, con sociedades aseguradoras alemanas, antes de instalarse, a partir del 16 de mayo de 1972, en Bélgica. Ante esta negativa, el señor Bachmann recurrió ante la *Cour de cassation de Belgique* que esta denegación era incompatible con el Derecho comunitario, lo que motivó que dicho Tribunal planteara al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad esa legislación con el Tratado de Roma. Así mismo, La Comisión pide al Tribunal de Justicia que declare que una normativa de este tipo es contraria a los artículos 48 y 59 del TCE así como al apartado 2 del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2;EE 05/01, p. 77), haciendo hincapié en que esta última disposición, que establece que, en el territorio de otros Estados miembros, el trabajador nacional de un Estado miembro se beneficiará de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales, no es sino la aplicación, en el ámbito fiscal, de la regla de no discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, que se recoge en el apartado 2 del artículo 48 del Tratado.

Finalmente, el Tribunal de Justicia dictaminó que la distinción que realiza la legislación entre dos residentes belgas, uno de los cuales pagaba su prima de seguros de enfermedad e invalidez o del seguro de vejez y fallecimiento a una compañía de seguros en otro Estado y que, por ello no era deducible, mientras que sí lo serían si tales primas se hayan pagado en Bélgica, puede significar que serán, principalmente, los residentes

de otros Estados miembros, que se hayan trasladado a Bélgica, los que sufran esta imposibilidad de deducción, ya que, en condiciones normales, habrán contratado sus seguros antes de trasladarse a Bélgica. No obstante, el Tribunal añade que este tratamiento puede estar justificado este requisito por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable.

Mientras, en el asunto *Lenz*, el Tribunal, tras deducir que la normativa constituye una restricción a la libre circulación de capitales, examina si existe la posibilidad de justificar esta restricción –como en el asunto *Bachmann*–, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 65 del TFUE<sup>374</sup>, señalando que la excepción contenida en el mismo debe ser objeto de una interpretación estricta, al no poder constituir ni un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos, de acuerdo con el apartado 3 del mismo artículo<sup>375</sup>.

En este asunto, el Tribunal dictamina que los artículos 73 B y 73 D del TCE (actuales artículos 63 y 65 del TFUE<sup>376</sup>) se oponen a la normativa fiscal austríaca, relativa a la imposición de los rendimientos del capital, que permite elegir entre el

---

<sup>374</sup> El apartado 1 de este artículo establece que:

“

*1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:*

*a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;”*

<sup>375</sup> Este apartado establece que:

“

*Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.”*

<sup>376</sup> El artículo 63 establece que:

“

*1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.*

*2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”*

impuesto de carácter liberatorio a un tipo del 25 % y el impuesto ordinario sobre la renta con aplicación de un tipo reducido a la mitad únicamente a los titulares de rendimientos de capital de origen austriaco, mientras que prevé que los rendimientos de capital procedentes de otros Estados miembros quedan sujetos necesariamente al impuesto ordinario sobre la renta sin reducción del tipo, lo que supone una restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros, sin que ello pueda justificarse por la circunstancia de que los rendimientos de las sociedades establecidas en otros Estados miembros estén sujetos en éste a una imposición poco elevada.

4.3.2.5.- La libertad de traslado de residencia en el ámbito de la Comunidad Europea. La discriminación por razón de nacionalidad y la restricción transfronteriza de las libertades: *Biehl, De Lasteyrie y el asunto "exit tax" español*.

La Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 1990, sobre el asunto conocido como *Biehl (C-175/88)*<sup>377</sup>, viene motivada por una cuestión prejudicial planteada por el *Conseil d'État de Luxemburgo*, referente al examen de la compatibilidad de su disposición fiscal, sobre la devolución de posibles pagos en exceso a cuenta del Impuesto sobre la Renta, con el Derecho de la Unión.

Esta normativa establece que, la devolución de posibles pagos en exceso a cuenta del Impuesto sobre la Renta, se deniega cuando el sujeto pasivo no haya residido en el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo durante la totalidad del ejercicio fiscal de que se trate. Como consecuencia de esta normativa, al Sr. Biehl, nacional alemán que abandonó Luxemburgo el 1 de noviembre de 1983 –por lo tanto, antes de finalizar el ejercicio fiscal, que terminaba el 31 de diciembre-, se le denegó el importe correspondiente a las cantidades abonadas en exceso a cuenta del impuesto, frente a las que hubiera debido pagar con arreglo a los baremos en vigor. El Sr. Biehl impugnó la decisión del *Directeur des contributions* ante el *Conseil d'État de Luxemburgo* ya que, en su opinión, el artículo 154 (6) de la *Loi concernant l'impôt sur le revenu* da lugar a una discriminación encubierta entre los sujetos pasivos, prohibida por el Derecho

---

<sup>377</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61988CJ0175:ES:PDF>

comunitario, dado que esta disposición se aplica de manera preponderante a contribuyentes que no son de nacionalidad luxemburguesa. Frente a esta argumentación, la *Administration des contributions* alegó que la diferencia de trato entre dos categorías distintas de sujetos pasivos no constituía una discriminación prohibida por el Derecho comunitario al estar justificada porque la misma tiene por objeto impedir que los contribuyentes que se establecen en el extranjero obtengan, en determinados casos, una ventaja injustificada con respecto a los que permanecen domiciliados en el Gran Ducado de Luxemburgo.

A la luz de estos hechos y de la normativa del Estado miembro, el Tribunal recordó su jurisprudencia –sentada por la Sentencia del asunto *Sotgiu*, ya analizado–, según la cual “Las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado”, no descartándose que criterios como el domicilio de un trabajador puedan constituir en la práctica, según los casos, el equivalente de una discriminación por razón de la nacionalidad.

Esta práctica, como recoge la Sentencia en su apartado 12, haría que el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedara sin efecto, sí pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia de Impuesto sobre la Renta, ya que los trabajadores nacionales de un Estado miembro deben gozar, en el territorio de otro Estado miembro, de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales, tal y como establece el artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad<sup>378</sup>. Este es, sin lugar a dudas, un claro ejemplo de obstáculo a la libertad de movimiento de los trabajadores creada por el Estado miembro de acogida.

Y así, el Tribunal dictamina que “El apartado 2 del artículo 48 del Tratado (actual artículo 45 del TFUE) se opone a que la legislación tributaria de un Estado miembro prevea que las retenciones a cuenta de impuesto efectuadas sobre las retribuciones y salarios, practicadas a cargo de un trabajador por cuenta ajena nacional

---

<sup>378</sup> DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77

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.”

Otro claro caso de como un Estado miembro puede hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales o los derechos como ciudadano de la Unión Europea podemos verlo en *De Lasteyrie (C-9/02)*<sup>379</sup>, un asunto cuya Sentencia tuvo lugar el 11 de marzo de 2004, y que se enmarca dentro de esos asuntos en los que el problema no lo causa el Estado miembro de acogida, sino el de origen.

El Sr. Hugues de Lasteyrie du Saillant trasladó su residencia de Francia a Bélgica el 12 de septiembre de 1998, momento en el que quedó sujeto al impuesto sobre las plusvalías latentes de sus títulos mobiliarios, conforme al artículo 167 bis *code général des impôts*. Ante estos hechos, el Sr. De Lasteyrie solicitó al *Conseil d'État* la anulación de esta norma por ser contraria al Derecho comunitario. Ante estas circunstancias, el *Conseil d'État* decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE una cuestión prejudicial al respecto si el principio de libertad de establecimiento se opone a que un Estado miembro establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías como el descrito anteriormente en caso de traslado del domicilio fiscal.

Esta norma establece que los contribuyentes que hayan tenido su domicilio fiscal en Francia durante al menos seis de los últimos diez años quedarán sujetos, en la fecha en que trasladen su domicilio fuera de Francia, a imposición por las plusvalías comprobadas. Estas plusvalías se determinarán según la diferencia entre el valor de los derechos societarios en la fecha del traslado de domicilio fuera de Francia y su precio de adquisición por el contribuyente, o en caso de adquisición a título gratuito, por el valor fijado a efectos de liquidar el impuesto de sucesiones y donaciones. El pago de esta deuda tributaria correspondiente a la plusvalía comprobada puede aplazarse hasta el momento en que se produzca la transmisión, la adquisición por la propia sociedad, la devolución de la aportación o la amortización de los derechos societarios de que se

---

<sup>379</sup> Esta Sentencia puede revisarse en :

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0009:ES:PDF>

trate. El contribuyente que marcha del país por un período superior a cinco años ya no está sujeto al impuesto.

La argumentación de Francia, para el mantenimiento de esta norma, se centró en su utilización para el cumplimiento de los siguientes objetivos: en primer lugar, evitar la minoración de la recaudación fiscal del Estado miembro interesado, es decir evitar que los contribuyentes franceses se aprovechen de las diferencias entre los regímenes fiscales de los demás Estados miembros y el de la República Francesa; y, en segundo término, luchar contra la evasión fiscal y asegurar la eficacia de los controles fiscales, ya que un contribuyente puede trasladar su domicilio fiscal fuera de Francia antes de transmitir títulos mobiliarios con el único fin de eludir el pago del impuesto sobre las plusvalías exigible en Francia.

No obstante, el Abogado General del asunto señaló que esta norma impone a un contribuyente que desea trasladarse fuera de Francia desventajas importantes en comparación con una persona que continuara residiendo en Francia, ya que el contribuyente que desea trasladar su domicilio fiscal fuera de Francia debe presentar una declaración de las plusvalías latentes, relativas a los valores mobiliarios que posee, mientras que un contribuyente que no ejerce su derecho de libre circulación no ha de formular declaración alguna antes de realizar una plusvalía.

Esta declaración debe realizarse dentro de los treinta días anteriores al traslado del domicilio fuera de Francia, abonando la deuda correspondiente de forma inmediata, salvo que el contribuyente solicite un aplazamiento sometido a una serie de requisitos, que incluyen la designación de un mandatario tributario y la constitución de una garantía. Esta garantía puede constituirse sobre los mismos títulos que dan lugar al gravamen exigido. No obstante, esta posibilidad –como alegan en este asunto el demandante en el litigio principal como la Comisión- no existe si los títulos no cotizan en la bolsa francesa, al no ser aceptados sin un aval bancario que garantice el pago íntegro de la deuda tributaria.

Francia, argumentó que la existencia de esta normativa se justificaba por su intención de evitar la reducción de los ingresos fiscales, que se produciría cuando el contribuyente realizara montajes puramente artificiales –trasladando su residencia a un



Estado miembro de menor tributación- con el único fin eludir la aplicación de la ley fiscal, lo que considera un asunto de interés general.

El Abogado General, tras el estudio de este asunto, extrajo las siguientes conclusiones: *en primer lugar*, que esta normativa somete a los contribuyentes tenedores de participaciones sustanciales que desean trasladar su domicilio fiscal fuera de Francia a diferencias de trato que pueden restringir la libertad de establecimiento que les confiere el Tratado, por lo que debe examinarse si la misma ampararse en una justificación que haga inaplicable la prohibición establecida por el artículo 43 CE; *en segundo lugar*, que la Directiva 77/799/CEE del Consejo<sup>380</sup>, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, ofrece posibilidades de obtener informaciones necesarias comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno; *en tercer lugar*, que queda de manifiesto que la diferencia de trato entre residentes y (futuros) no residentes no se limita sólo a la anticipación del devengo del impuesto que sería exigible en cualquier caso, ya que, dado que el contribuyente que marcha del país por un período superior a cinco años ya no está sujeto al impuesto en cualquier caso, no puede considerarse que haya sido sometido a una mera anticipación de la tributación; y, *por último*, que la República Francesa ha celebrado CDI con numerosos Estados miembros, Convenios que como regla general incluyen una cláusula denominada de asistencia para la recaudación en virtud de la cual los Estados se comprometen a concederse asistencia mutua para la recaudación de los impuestos a los que se aplica el Convenio.

Estas conclusiones, condujeron al Abogado General a estimar que esta normativa es sistemáticamente desfavorable para los contribuyentes que desean ejercer los derechos que les reconoce el Derecho comunitario, lo que constituye una restricción incompatible con el artículo 43 CE y no puede justificarse por una razón imperiosa de interés general.

---

<sup>380</sup> Esta Directiva fue derogada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Finalmente, el Tribunal, siguiendo la propuesta del Abogado General, dictaminó que “El principio de libertad de establecimiento (...) debe ser interpretado en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías latentes como el previsto en el artículo 167 bis del *code général des impôts français*, en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de este Estado.”

Un asunto, reciente además, y que cuenta con similitudes con los dos anteriores, es el asunto del “exit tax” español (C-269/09)<sup>381</sup>, cuya Sentencia es de 12 de julio de 2012. Este asunto se inició mediante el recurso de la Comisión de las Comunidades Europeas, solicitando al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992<sup>382</sup>, al adoptar y mantener, en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>383</sup>,

---

<sup>381</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124995&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=548521>

<sup>382</sup> DO 1994, L 1, p. 3.

<sup>383</sup> El artículo 14, apartado 1, de la Ley 35/2006, que regula la imputación temporal de las rentas sujetas a impuesto, establece la siguiente regla general:

*“Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:*

- a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.*
- b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.*
- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.”*

El artículo 14, apartado 2, de dicha Ley establece una serie de reglas especiales de imputación temporal de diferentes tipos de rentas.

una disposición por la que los contribuyentes, que trasladan su residencia al extranjero, están obligados a incluir cualquier renta no imputada en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes.

La Comisión considera desfavorable esta normativa para las personas físicas que trasladan su residencia al extranjero, al disponer que las rentas pendientes de imputación deban incluirse en la base imponible del último ejercicio en el que aquéllas hayan sido residentes en España. De este modo, dichas personas físicas se ven obligadas a pagar el impuesto en el momento de trasladar su residencia, mientras que los contribuyentes que mantienen su residencia en el territorio español no están sujetos a tal obligación. Por lo tanto, la legislación controvertida permite un trato discriminatorio, siendo así que debería aplicarse la misma norma independientemente de que la persona física mantenga o no su residencia en aquel territorio. A este respecto, el Reino de España argumenta que, aun considerando que la legislación controvertida constituya una restricción de las libertades invocadas por la Comisión, ésta estaría justificada por los objetivos de interés general consistentes en garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la recaudación eficaz de los impuestos y la coherencia del sistema tributario español.

Frente a la argumentación de España, la Comisión considera que existen otros instrumentos adecuados que permiten garantizar tal eficacia, concretamente la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001<sup>384</sup>; la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de

---

El artículo 14, apartado 3, de la misma Ley dispone lo siguiente:

*“En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.”*

<sup>384</sup> Esta Directiva y sus actos de modificación fueron codificados mediante la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, la cual fue derogada por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de

febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE; y la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

En este asunto, el Tribunal, con el objeto de esclarecer si la normativa española es desfavorable para las personas físicas que trasladan su residencia al extranjero, no examina –como hace en el asunto *Biehl*–, si además existe una discriminación por razón de nacionalidad, sino que únicamente examina si existe o no una restricción al ejercicio a la libre circulación, puntualizando, que la norma española aunque no prohíbe a un contribuyente con domicilio en España ejercer su derecho a la libre circulación, sí puede restringir el ejercicio de tal derecho, al tener, cuando menos, un efecto disuasorio para los contribuyentes que pretendan instalarse en otro Estado miembro (apartado 56 de la Sentencia).

A continuación, el Tribunal realiza un análisis de comparabilidad al afirmar que “...la diferencia de trato así observada no se explica por una diferencia objetiva de situación. En efecto, desde el punto de vista de la legislación de un Estado miembro cuya finalidad sea gravar las rentas devengadas, la situación de una persona que traslada su residencia a otro Estado miembro es similar a la de aquella otra que mantiene su residencia en el primer Estado miembro, en lo que se refiere a la imposición de las rentas ya devengadas en este Estado miembro con anterioridad al traslado de domicilio.”

Y así, tras el examen de la posible restricción y el análisis de comparabilidad realizados, el Tribunal, finalmente, dictamina que esta normativa, que implica para el contribuyente la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España, supone sin duda una diferencia de trato que puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero, al obligar a

---

marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

incluir rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que tales personas eran residentes en ese país.

Como hemos analizado, la diferencia es clara entre los supuestos de hecho de los tres asuntos. Mientras, en el asunto *Biehl* tiene lugar una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad al denegar, la Administración Tributaria de Luxemburgo, la devolución de posibles pagos en exceso a cuenta del Impuesto sobre la Renta, cuando el sujeto pasivo no haya residido en el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo durante la totalidad del ejercicio fiscal de que se trate, lo que ocurrirá con mayor facilidad con los extranjeros; en los asuntos *De Lasteyrie* y el “exit tax” español tiene lugar una restricción transfronteriza de las libertades al tratar de un modo que puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, a aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero, lo que –salvo justificación– constituye un obstáculo para su cambio de residencia a otro Estado miembro.

#### 4.3.2.6.- La diferencia objetiva entre un residente y un no residente: *Gschwind*

Esta Sentencia, de fecha 14 de septiembre de 1999 (C-391/1997)<sup>385</sup>, tiene su origen en la solicitud presentada en Alemania por un trabajador empleado en ese Estado, de nacionalidad neerlandesa y residente junto con su esposa en los Países Bajos, para que se le reconociera el derecho de optar por el método y la escala de gravamen del *splitting*<sup>386</sup>, a la hora de tributar por el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

---

<sup>385</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997CJ0391:ES:PDF>

<sup>386</sup> Este método, cuya aplicación está limitada a las parejas casadas, parte de la ficción de que cada uno de los cónyuges ha contribuido por mitad a la renta global sujeta a tributación. Para determinar la cuota del impuesto se suman las bases liquidables de ambos, la cantidad obtenida se divide por dos, se aplica a una mitad la fórmula matemática establecida por la Ley y el resultado se multiplica por dos. El total es la cantidad que deben abonar los cónyuges. El método, que también estuvo vigente en España, fue adoptado como consecuencia de una Sentencia del *Bundesverfassungsgericht*, dictada en 1957, y se basa en la norma fundamental enunciada en el artículo 6 de la Constitución alemana (Grundgesetz) que sitúa a la familia bajo la protección especial del Estado.

Este trabajador solicitó a la administración fiscal que sus rentas tributarán conjuntamente con las de su esposa en Alemania para los ejercicios de 1991 y de 1992, aplicando el método y la escala de gravamen del *splitting*. Su solicitud fue denegada y se le aplicó la escala de gravamen de base por no cumplir los requisitos exigidos por esas normas, a saber, que al menos el 90 % de la renta mundial de la pareja estuviera sujeta a tributación en Alemania o, en su defecto, que la renta conjunta de la pareja de fuente extranjera exenta en Alemania no superara el límite absoluto establecido en 24.000 DM al año. Ante esta negativa, el señor Gschwind interpuso un recurso ante el *Finanzgericht Köln*<sup>387</sup>.

El *Finanzgericht Köln* planteó al respecto una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 177 del TCE (actual artículo 267 del TFUE), para saber si el derecho comunitario que regula la libre circulación de los trabajadores (artículo 45 del TFUE) se oponía a que el referido derecho de opción, del que disfrutaban, en todo caso, las parejas residentes en Alemania, quedara condicionado, para las parejas no residentes, al requisito de que la renta mundial de la pareja estuviera sujeta a imposición en Alemania en, por lo menos, un 90 % o, en su defecto, al de que la renta del matrimonio obtenida en el extranjero y exenta en ese Estado miembro no superara los 24.000 marcos por ejercicio.

El Tribunal de Justicia, en su Sentencia, hace referencia, en primer lugar, a la jurisprudencia derivada de la Sentencia *Schumacker*, al advertir 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, en la medida en que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y en que la capacidad contributiva personal del no residente, que resulta de computar la totalidad de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse más fácilmente en el lugar donde se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia

---

<sup>387</sup> El *Finanzgericht Köln* es uno de los tres Tribunales fiscales del Estado federal de Renania del Norte-Westfalia y tiene su sede en Colonia. Los otros dos Tribunales fiscales de este Estado son el *Finanzgericht Düsseldorf* y el *Finanzgericht Münster*.

habitual<sup>388</sup>. Además, señala que la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de doble imposición, a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería<sup>389</sup>.

Siguiendo la Sentencia *Schumacker*, el Tribunal señala que sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes en el sentido del Tratado si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, se comprobara que, respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de sujetos pasivos se hallan en una situación comparable. Por lo tanto, la regla general admitiría una excepción cuando el no residente no obtuviera rendimientos significativos en el Estado de su residencia y percibiera la parte esencial de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado de empleo. En estas circunstancias, el Estado de residencia no podría concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, por lo que entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existiría ninguna diferencia de situación objetiva que pudiera justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo<sup>390</sup>.

Y así, el Tribunal de Justicia resuelve determinando que la situación de los residentes fiscales en Alemania y la situación del matrimonio Gschwind no son comparables, ya que aproximadamente el 42% de sus ingresos mundiales se obtienen en su Estado de residencia, de manera que éste puede tener en cuenta la situación personal y familiar del matrimonio Gschwind según las modalidades establecidas en la legislación de este Estado, puesto que la base imponible en el mismo es suficiente para permitir que se tome en consideración.

---

<sup>388</sup> Apartado 22 de la Sentencia.

<sup>389</sup> Apartado 24 de la Sentencia.

<sup>390</sup> Apartados 26 y 27 de la Sentencia.

Como hemos analizado, aunque el TJUE concluyó que el no residente no se encontraba en una situación comparable a un residente, basándose en un análisis de comparabilidad similar al realizado en el asunto *Schumacker* en relación con la evaluación de la situación normativa (la del impuesto), la situación real era completamente diferente a la que tuvo lugar en *Schumacker*. En *Gschwind*, a diferencia de lo que ocurre en *Schumacker*, el matrimonio Gschwind tenía suficientes ingresos gravables en el Estado miembro de residencia para que el señor Gschwind pudiera obtener sus correspondientes deducciones personales, por lo que Alemania no podría justificar la concesión de las prestaciones en cuestión dado que existía una clara diferencia de situación objetiva entre un residente alemán y el señor Gschwind.

#### 4.3.2.7.- La distinción entre restricción y discriminación: *Futura*

La Sentencia de 15 de mayo de 1997, conocida como *Futura* (C-250/1995)<sup>391</sup>, representa, en palabras de algunos autores<sup>392</sup>, el punto de arranque de una tendencia que se pondrá de manifiesto en Sentencias posteriores y que concibe las libertades comunitarias como derechos de acceso a los mercados de los Estados miembros, más que como prohibiciones de discriminación por razón de la nacionalidad en sentido estricto.

La Sentencia del Tribunal tiene su origen en el planteamiento de una cuestión prejudicial por parte del *Comité du contentieux du Conseil d'Etat* del Gran Ducado de Luxemburgo, relativa a al ámbito de los impuestos directos. Esta cuestión se suscitó en el marco de la tributación de un establecimiento permanente en Luxemburgo (Singer) de una sociedad anónima francesa con domicilio social en Francia (*Futura*).

---

<sup>391</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995CJ0250:ES:PDF>

<sup>392</sup> Ver en este sentido: CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y TRAPÉ VILADOMAT, M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pág. 703.



*Futura* y *Singer* pretendían compensar con los beneficios de 1986 las pérdidas registradas por la sucursal desde 1981 (es decir, durante los cinco años anteriores). Estas pérdidas ascendieron a más de 23 millones de francos. Sin embargo, la Administración Tributaria resolvió, a este respecto, que «en el caso de los establecimientos permanentes, son las pérdidas derivadas de su propia actividad, tal como resultan de la contabilidad separada que llevan de sus operaciones, las que pueden ser objeto de compensación, no siendo compensables las pérdidas determinadas por imputación». Por lo tanto, para la Administración, la compensación de pérdidas sólo hubiera sido posible si las pérdidas se hubieran determinado mediante una contabilidad ordenada y conservada en Luxemburgo.

Ante esta resolución, confirmada por el *Directeur des contributions*, la empresa recurre ante el *Comité du Contentieux du Conseil d'Etat*, sosteniendo que la denegación de la compensación de pérdidas, cuando no se lleva una contabilidad ordenada en Luxemburgo, constituye una discriminación de los contribuyentes no residentes frente a los contribuyentes residentes, por lo que, a su juicio, la interpretación de las disposiciones fiscales que hace la Administración Tributaria es incompatible con el artículo 52 del TCE (actual artículo 49 del TFUE<sup>393</sup>). El *Comité du Contentieux du Conseil d'Etat* previo a su pronunciamiento, plantea una petición de decisión prejudicial al TJUE.

El Gobierno francés cuestiona la admisibilidad de esta petición al considerar que la misma no contiene suficiente información sobre las disposiciones en materia de compensación de pérdidas aplicables a las sociedades luxemburguesas. Por esta razón,

---

<sup>393</sup> Este artículo establece que:

*“En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a 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.*

*La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.”*

considera que no es posible comparar la situación de la sucursal no residente, Singer, con la de una sociedad luxemburguesa residente. Además, el Gobierno francés considera que no se facilitan indicaciones sobre el marco fáctico y jurídico del procedimiento principal o que, cuando menos, éstas no son suficientemente precisas. De este modo, no se sabe cuál es el carácter y el origen de los ingresos de la sucursal, ni tampoco se sabe nada sobre la base imponible correspondiente a sus beneficios en Luxemburgo, ni se obtienen mayores detalles sobre la compensación de pérdidas, así como tampoco sobre las exigencias impuestas a las empresas residentes en materia de contabilidad. No obstante, para el Abogado General del asunto, el señor CARL OTTO LENZ, la información sobre el marco fáctico del procedimiento principal que facilita el órgano jurisdiccional de remisión al Tribunal es suficiente para dar una respuesta a la cuestión prejudicial<sup>394</sup>.

Con este planteamiento, el Tribunal realiza un primer análisis de discriminación en el que constata que no existe discriminación, ya que las normas fiscales de Luxemburgo de que se trata, se aplica por igual a residentes y no residentes, con sucursales en Luxemburgo. Sin embargo, al realizar un posterior análisis sobre si puede existir una restricción, el Tribunal llega a la conclusión de que, en un sentido, la normativa sobre compensación de pérdidas de Luxemburgo suponía una restricción a la libertad de establecimiento de una sociedad, equiparada a una persona física nacional de un Estado miembro, que desee establecer una sucursal en otro Estado miembro distinto del de su domicilio social.

Y así, el Tribunal de Justicia concluye que el artículo 52 del Tratado no se opone a que un Estado miembro supedite la compensación de pérdidas anteriores, solicitada por un sujeto pasivo que tiene una sucursal en su territorio sin haber establecido en él su residencia, al requisito de que las pérdidas guarden relación económica con rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado, siempre y cuando los sujetos pasivos residentes no reciban un trato más favorable. En cambio, se opone a que la compensación de pérdidas se supedite al requisito de que, durante el ejercicio en el que se sufrieron las pérdidas, el sujeto pasivo haya llevado y conservado en dicho Estado una contabilidad relativa a las actividades ejercidas en él que sea conforme a las

---

<sup>394</sup> Apartado 22 de las Conclusiones del Abogado General.

normas nacionales pertinentes en la materia. No obstante, el Estado miembro de que se trata puede exigir que el sujeto pasivo no residente demuestre, de manera clara y precisa, que el importe de las pérdidas que afirma haber sufrido coincide, con arreglo a las normas nacionales relativas al cálculo de los rendimientos y de las pérdidas vigentes durante el ejercicio de referencia, con el importe de las pérdidas realmente sufridas en dicho Estado por el sujeto pasivo.

*Futura* se configura, por lo tanto, como el ejemplo de un caso en que el Tribunal al no encontrar ninguna discriminación, pasa a realizar un análisis de restricción en el que se encuentra con una restricción. Lo que desmonta la tesis de quienes, como el Abogado General GEELHOED, consideran que no existe distinción alguna entre discriminación y restricción.

#### 4.3.2.8.- Los requisitos para ser considerado residente: *Martínez Sala, Bambaust y R*

Tanto la Sentencia del asunto *Martínez Sala*, como las de los asuntos *Bambaust y R*, que confirman la línea jurisprudencial seguida en la primera, son claros ejemplos de la jurisprudencia del TJUE en referencia a los requisitos para que un nacional de un Estado miembro sea considerado residente en otro Estado miembro, dando –como afirma MENÉNDEZ- una nueva y más explícita vuelta de tuerca a ese viejo tornillo, haciendo del titular de los derechos comunitarios, un ciudadano solidario y no un mero actor en un mercado solitario y egoísta<sup>395</sup>.

En el asunto *Martínez Sala* (C-85/96)<sup>396</sup>, la Sentencia, de 12 de mayo de 1998, del Tribunal de Justicia viene precedida de una cuestión prejudicial formulada por el *Bayerisches Landessozialgericht* alemán, como consecuencia del recurso de apelación interpuesto por la señora Martínez Sala ante este Tribunal.

---

<sup>395</sup> Vid.: MENÉNDEZ, A. J.: “European Citizenship after Martínez Sala and Baumbast Has European law become more human but less social?”, *ARENA Working Paper (online)*, nº 11, junio 2009, página 2.

<sup>396</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996CJ0085:ES:PDF>

Los hechos sobre los que versa este asunto se remontan a la denegación por parte de los servicios competentes del Estado de Baviera de la solicitud de asignación por hijo a cargo que hizo la señora Martínez Sala, de acuerdo con la legislación alemana en la materia. La señora Martínez Sala, era una nacional española, residente en Alemania durante doce años, que ejerció en este país una actividad como trabajadora por cuenta ajena hasta el 24 de octubre de 1989, fecha desde la que fue beneficiaria de la asistencia social que le proporcionó el municipio de Núremberg y el Landratsamt Nürnberger Land. Esta señora fue obteniendo los correspondientes permisos de residencia en Alemania hasta el 19 de mayo de 1984, fecha desde la cual únicamente posee certificados de haber solicitado la prórroga de su permiso de residencia. El 19 de abril de 1994, las autoridades competentes alemanas volvieron a concederle un permiso de residencia de un año de duración, posteriormente prorrogado por un período adicional de un año.

La denegación de la asignación por hijo a cargo, comentada, era fundamentada por la Administración correspondiente por la condición de la demandante de no ser nacional alemana y de no estar en posesión de un permiso de residencia u otra autorización de residencia concedida por razones humanitarias o políticas. Tras impugnar esta decisión ante la Administración y ser denegada, la señora Martínez Sala la impugnó ante el *Sozialgericht Nürnberg*. Su demanda fue desestimada de nuevo, asimismo por no contar con un título de residencia idóneo. Según el órgano que conoció de la misma, tampoco a la luz de las normas comunitarias aplicables en el presente caso se modificaba dicha conclusión. Posteriormente, la interesada interpuso un recurso de apelación ante el Bayerisches Landessozialgericht. Este Tribunal sometió al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales en referencia: *en primer lugar*, a si la señora Martínez Sala conservaba la condición de trabajadora conforme a la legislación alemana; *en segundo lugar*, a si la prestación de crianza es una prestación familiar en el sentido de la letra h) del apartado 1 del artículo 4 del Reglamento (CEE) n° 1408/71, a la que, conforme al apartado 1 del artículo 3 de dicho Reglamento, tienen derecho los nacionales españoles que vivan en Alemania al igual que los nacionales de este país<sup>397</sup>;

---

<sup>397</sup> Este reglamento es el relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad y sus artículos 3.1 y 4.1 establecen que las personas a las cuales sean aplicables las disposiciones del presente Reglamento, estarán sujetas a las obligaciones y podrán acogerse al

*en tercer lugar*, a si esta prestación de crianza es una ventaja social en el sentido del apartado 2 del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68<sup>398</sup>; y, *finalmente*, a si es acorde con el Derecho de la Unión que la normativa alemana, relativa a la concesión de prestaciones y permisos de crianza, exija a los nacionales de un Estado miembro para la concesión de la prestación de crianza que estén en posesión de un permiso de residencia debidamente expedido, aunque su estancia en Alemania sea legal.

Previo a formular sus correspondientes conclusiones, el Abogado General del asunto expone, en el apartado 18 de sus conclusiones, que “El derecho a circular y residir libremente en toda la Unión está sancionado, con carácter general, en una norma de carácter primario, y no existe o deja de existir porque esté o no limitado por otras normas comunitarias, incluso de Derecho derivado. Las limitaciones previstas en el propio artículo 8 A se refieren al ejercicio concreto del derecho, y no a su existencia. (...) Por tanto, el artículo 8 A desgajó de las restantes libertades de circulación esta libertad, que vemos ahora convertida en el derecho no sólo a circular, sino también a residir en cualquier Estado miembro: un derecho primario, en efecto, en el sentido de que figura como el primero de los derechos que lleva aparejada la ciudadanía de la Unión.” Así, para el Abogado General, la **libertad de residencia** es un derecho inseparable de la ciudadanía de la Unión, que se confiere directamente a la persona, formalmente reconocida en adelante como sujeto de derecho, la ciudadanía de la Unión, que se adquiere y se pierde junto con la nacionalidad del Estado nacional al que se pertenece, y de ningún otro modo.

Finalmente, el Tribunal dictamina, *primero*, que la prestación de crianza está incluida en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Derecho comunitario como prestación familiar en el sentido de la letra h) del apartado 1 del artículo 4 del Reglamento (CEE) n° 1408/71 del Consejo, *segundo*, que debe ser el órgano

---

beneficio de la legislación de todo Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de éste, sin perjuicio de las disposiciones particulares contenidas en el presente Reglamento; y el campo de aplicación material de este reglamento, respectivamente.

<sup>398</sup> En el apartado 2 del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, se establece que el trabajador nacional de un Estado miembro que resida en el territorio de otro Estado miembro se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

jurisdiccional nacional el que determine si una persona como la demandante en el procedimiento principal está incluida en el ámbito de aplicación *ratione personae* del artículo 48 del TCE y del Reglamento n° 1612/68 o del Reglamento n° 1408/71; y, *tercero*, que el Derecho comunitario, ahora Derecho de la Unión, se opone a que un Estado miembro exija a los nacionales de los demás Estados miembros autorizados a residir en su territorio que presenten un título de residencia debidamente expedido por la Administración nacional para poder percibir una prestación por crianza, mientras que sus propios nacionales únicamente están obligados a tener su domicilio o su lugar de residencia habitual en ese Estado miembro.

En esta ocasión, el Tribunal de Justicia aclara que si para la concesión de una prestación, un Estado miembro de acogida requiere que el solicitante tenga su residencia habitual en ese territorio, el nacional de otro Estado miembro que esté autorizado a residir allí y que, de hecho, resida, cumplirá este requisito y, por lo tanto, estará en la misma situación que un nacional de ese Estado miembro de acogida que allí resida.

Además señala, que el hecho de que un Estado miembro exija a un nacional de otro Estado miembro, que desee obtener una prestación como la controvertida en el asunto principal, que presente un documento con valor constitutivo expedido por su propia Administración, siendo así que a sus propios nacionales no se les exige ningún documento de estas características, da lugar a una desigualdad de trato, constituyendo tal desigualdad una discriminación prohibida por el artículo 6 del TCE (actual artículo 18 del TFUE).<sup>399</sup>

La Sentencia que acumula los asuntos *Baumbast y R* (C-413/99)<sup>400</sup>, de 17 de septiembre de 2002, tiene como protagonista, a diferencia de lo que ocurre en *Martínez Sala*, a dos matrimonios formados por un nacional de un Estado miembro y un no nacional de un Estado miembro y sus respectivas familias. En el primer asunto se trata del señor Baumbast, nacional de Alemania, y la señora Baumbast, nacional de

---

<sup>399</sup> Vid. en este sentido los apartados 48, 49 y 54 de la Sentencia.

<sup>400</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47668&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=335213>

Colombia; en el segundo, se trata de la señora R<sup>401</sup>, ciudadana estadounidense y, su marido en el momento de su traslado con él a residir en Reino Unido, el señor R, de nacionalidad francesa.

El asunto *Baumbast* versa sobre un matrimonio con una hija en común con doble nacionalidad (alemana y colombiana) y otra hija fruto de un matrimonio anterior de la señora Baumbast. Cuando llegaron a Reino Unido, Estado donde contrajeron matrimonio, el Sr. Baumbast trabajaba para una compañía británica, y todos los miembros de la familia tenían un permiso de residencia en vigor hasta 1995. Para entonces, sin embargo, el Sr. Baumbast había terminado su relación laboral con la compañía británica y llevaba estaba trabajando como autónomo (tras quebrar su empresa, desde 1993 trabajó temporalmente para diferentes empresas alemanas prestando sus servicios en diversos países). Nunca volvió a residir en Alemania, pero sí recibió tratamiento médico en este país, ya que la familia disponía de un seguro médico completo en Alemania y acudían a dicho país para recibir toda la asistencia sanitaria necesaria. En diversas ocasiones el Sr. Baumbast buscó trabajo en Reino Unido, pero no tuvo éxito. Cuando la Sra. Baumbast solicitó un permiso de residencia indefinido para toda la familia, el *Secretary of State* denegó a la Sra. Baumbast y a sus hijas dicho permiso de residencia y no renovó —a toda la familia— la tarjeta de residencia. Durante dicho período, el matrimonio era propietario de una casa en el Reino Unido, adquirida mediante un préstamo hipotecario, sus hijas asistían en dicho país al colegio y en ningún momento obtuvieron prestaciones sociales. Cuando la familia Baumbast recurrió esta denegación ante el Juez de Primera Instancia, éste declaró que el Sr. Baumbast ya no podía ser considerado trabajador por cuenta ajena en el sentido del Derecho de la Unión, ya que era sumamente improbable que aceptara un empleo en el Reino Unido. Llegados a este punto, ni el Sr. Baumbast ni su familia podían invocar la aplicación de la Directiva 90/364 relativa al derecho de residencia<sup>402</sup>, ya que no estaban asegurados en Reino Unido, al disponer de un seguro médico completo en Alemania. El Sr. Baumbast

---

<sup>401</sup> El TJUE, para proteger la privacidad de los interesados, designa a esta familia con la letra “R”.

<sup>402</sup> Directiva derogada por la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, por la que se modifica el Reglamento (CEE) n° 1612/68 y se derogan las Directivas 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE y 93/96/CEE.

reconoció estos hechos e invocó el artículo 18 TCE (actual artículo 21 del TFUE). Finalmente se les concedió un permiso de residencia a las hijas y a la señora Baumbast, de acuerdo con la obligación de los Estados miembros, contenida en el artículo 12 del Reglamento 1612/68, de fomentar las iniciativas que permitan a los hijos de nacionales de la Unión Europea seguir cursos de enseñanza en el Estado de acogida en las mejores condiciones, pero no al señor Baumbast, aunque quedó acreditado durante el proceso que tanto el éste como el resto de la familia residían en Reino Unido.

La situación de la familia R era algo diferente, ya que el matrimonio tenía dos hijos con doble nacionalidad (francesa y estadounidense). La señora R tenía un permiso de residencia hasta 1995 en Reino Unido, ya que su marido –nacional francés- trabajaba allí. El matrimonio se divorció –manteniendo su ex marido la residencia en Reino Unido- y la señora R creó su propio negocio en Reino Unido. En octubre de 1997, la señora R solicitó un permiso de residencia por tiempo indefinido para ella y para sus hijos, concediéndose únicamente para sus hijos y no para ella. La señora R recurrió esta resolución basándose en los derechos de los hijos en virtud del TCE, en el derecho a una vida familiar y en haber sido víctima de un trato discriminatorio, ya que los cónyuges de los ciudadanos británicos tienen derecho a un permiso de residencia indefinido al cabo de un año. Al ser desestimado su recurso por no estar basado en el *National Immigration Rules*, ésta se dirigió al *Immigration Appeals Tribunal*. La señora R contrajo matrimonio en 1997 con un nacional británico, tras lo que obtuvo su permiso de residencia indefinido al estar casada con un nacional británico.

La cuestión principal de ambos casos se centra en conocer si, en opinión del TJUE, las personas a las que se les permite residir en Reino Unido como miembros de la familia de un trabajador de otro Estado miembro que está ejerciendo su derecho a la libre circulación como trabajador dentro de la Unión Europea, dejan de contar con esa protección si el trabajador deja de serlo de acuerdo con el significado del artículo 45 del TFUE<sup>403</sup>.

---

<sup>403</sup> El artículo 45 del TFUE establece que:

“

1. *Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.*



El TJUE –previo a dictar Sentencia señala, en referencia a esta cuestión, lo siguiente: *en primer lugar*, que el TUE no exige que los ciudadanos de la Unión ejerzan una actividad profesional, por cuenta ajena o por cuenta propia, para poder disfrutar de los derechos previstos en la segunda parte del TCE, relativa a la ciudadanía de la Unión. Además, no hay nada en el texto del Tratado que permita considerar que los ciudadanos de la Unión, que se hayan establecido en otro Estado miembro para ejercer en él una actividad por cuenta ajena, se verán privados de los derechos conferidos por el TCE por razón de esta ciudadanía, cuando cese dicha actividad<sup>404</sup>; *en segundo lugar*, que el derecho a residir en el territorio de otro Estado miembro está reconocido directamente por el artículo 18 del TCE (actual artículo 21 del TFUE), por lo que éste puede ser invocado directamente por cualquier nacional de un Estado miembro<sup>405</sup>; y, *finalmente*, que la aplicación de las limitaciones y condiciones, que se reconocen para el ejercicio del derecho de los ciudadanos de la Unión Europea a residir en otro Estado miembro, pueden ser objeto de control judicial, ya que éstas están basadas en la idea de que el ejercicio del derecho de residencia de los ciudadanos de la Unión puede estar

---

2. *La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.*

3. *Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:*

a) *de responder a ofertas efectivas de trabajo;*

b) *de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;*

c) *de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;*

d) *de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos establecidos por la Comisión.*

4. *Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública.”*

<sup>404</sup> Apartado 83 de la Sentencia.

<sup>405</sup> Apartado 84 de la Sentencia.

subordinado a los intereses legítimos de los Estados miembros. A este respecto, debe recordarse que del cuarto considerando de la Directiva 90/364 se desprende que los beneficiarios del derecho de residencia no deben constituir una carga «excesiva» para el erario del Estado miembro de acogida. No obstante, este límite debe respetar los principios generales del Derecho comunitario (ahora Derecho de la Unión), en particular, el principio de proporcionalidad.<sup>406</sup>

Por lo tanto, y a la vista de estas consideraciones, el Tribunal dictamina que, dado que el ciudadano de la Unión Europea que ya no disfruta en el Estado miembro de acogida de un derecho de residencia como trabajador migrante puede, en su condición de ciudadano de la Unión, disfrutar en ese Estado de un derecho de residencia en virtud de la aplicación directa del artículo 18 CE, apartado 1, los miembros de su familia también tienen derecho a residir por la misma razón.

Y, finalmente, se pronuncia sobre los diferentes aspectos contenidos en las cuestiones prejudiciales de la forma siguiente: *en primer lugar*, los hijos de un ciudadano de la Unión Europea que se han instalado en un Estado miembro, mientras su progenitor ejercía su derecho a residir como trabajador migrante en dicho Estado miembro, tienen derecho a residir en su territorio para seguir en él cursos de enseñanza general, de conformidad con el artículo 12 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, sin que tenga ninguna relevancia que los padres se hayan divorciado entre tanto, que sólo uno de sus progenitores sea ciudadano de la Unión -y dicho progenitor ya no sea trabajador migrante en el Estado miembro de acogida- o que los hijos no sean ellos mismos ciudadanos de la Unión; *en segundo lugar*, cuando los hijos disfrutaban del derecho a residir en un Estado miembro de acogida para seguir en él cursos de enseñanza general de conformidad con el artículo 12 del Reglamento n° 1612/68, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que permite al progenitor que tenga efectivamente la custodia de dichos hijos, con independencia de su nacionalidad, residir con ellos de forma que se facilite el ejercicio de ese derecho, aunque, entre tanto, los padres se hayan divorciado o el progenitor que tenga la condición de ciudadano de la Unión Europea ya no sea trabajador migrante en el Estado

---

<sup>406</sup> Apartados 85, 86, 90 y 91 de la Sentencia.

miembro de acogida; y, *finalmente*, un ciudadano de la Unión Europea que ya no disfruta en el Estado miembro de acogida de un derecho de residencia como trabajador migrante puede, en su condición de ciudadano de la Unión, disfrutar en ese Estado de un derecho de residencia en virtud de la aplicación directa del artículo 18 CE, apartado 1. El ejercicio de este derecho está sujeto a las limitaciones y condiciones a las que se refiere dicha disposición, apartado 1, pero las autoridades competentes y, en su caso, los órganos jurisdiccionales nacionales deben velar por que dichas limitaciones y condiciones se apliquen respetando los principios generales del Derecho comunitario y, en particular, el principio de proporcionalidad.

Las Sentencias *Martínez Sala*, *Baumbast* y *R*, constituyen lo que es una profunda transformación de los valores del Derecho de la Unión y, en particular, de las cuatro libertades básicas (de forma más específica, la libertad personal de movimiento), ampliando la no discriminación con base en la nacionalidad o a la residencia a algo mayor como es el tratamiento igualitario a todos los nacionales de Estados miembros por su condición de ciudadanos de la Unión Europea. Esta transformación se ha venido traduciendo en el progresivo abandono del concepto de trabajador como descripción del ámbito de aplicación personal del Derecho de la Unión hasta el concepto más amplio de ciudadano supranacional, como un sujeto que ostenta los derechos y obligaciones del Derecho de la Unión. En concreto, las Sentencias de los asuntos *Martínez Sala* y *Baumbast* han supuesto que los nacionales de Estados miembros, residentes en otro Estado miembro, puedan acceder a prestaciones de ese Estado miembro de acogida (al encontrarse en la misma situación que un nacional), que hasta Maastricht se encontraban fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión y, además, han provocado que se invierta la carga de la prueba del lado de los Estados miembros en las resoluciones tomadas a este respecto.

Finalizaremos el estudio de estas Sentencias, asegurando que la importancia de la Sentencia *Martínez Sala* es máxima y que ilustrará una gran cantidad de Sentencias posteriores<sup>407</sup>, con respecto a la libertad de residencia de los nacionales de Estados miembros en el territorio de otros Estados miembros y al tratamiento de la residencia

---

<sup>407</sup> Podemos destacar algunas como *Laurin Effing* (C-302/02), *Adanez Vega* (C-372/02), *Collins* (C-138/02), *Dodl* (C-543/03) o *Ninni-Orasche* (C-413/01).

fiscal de las personas físicas desde la perspectiva de los ordenamientos jurídicos tributarios nacionales.

#### 4.3.2.9.- La compensación de los rendimientos negativos: *Ritter-Coulais*, *Renneberg* y *Lakebrink*

En primer lugar, el asunto *Ritter-Coulais* (C-152/03)<sup>408</sup> y, con posterioridad, los asuntos *Lakebrink* (C-182/06)<sup>409</sup> y *Renneberg* (C-527/06)<sup>410</sup> –más cercanas en el tiempo-, plantean ante el TJUE el problema de la apreciación, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, de la situación fiscal de los contribuyentes que no residen en el Estado miembro de imposición, invocando –entre otras- la Sentencia del caso *Schumacker*.

En el asunto *Ritter-Coulais*, cuya Sentencia tuvo lugar el 21 de febrero de 2006, se trata de examinar si el Derecho comunitario se opone a que unos nacionales alemanes, que residen en Francia y trabajan en un instituto público en Alemania, no puedan computar, en el cálculo de su impuesto sobre la renta en Alemania, los rendimientos negativos por arrendamiento debidos al uso propio de la vivienda unifamiliar.

En referencia a la regulación de este particular, nos encontramos tanto con la legislación alemana relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como con el Convenio franco-alemán para evitar la doble imposición. La normativa alemana determina que las personas físicas están sujetas a imposición en Alemania si tienen su domicilio o residencia habitual allí, con independencia de su nacionalidad o si son

---

<sup>408</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0152:ES:PDF>

<sup>409</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=62746&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=749452>

<sup>410</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=66604&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=744323>

nacionales alemanes residentes en el extranjero que trabajan en la función pública en Alemania. Además, el Convenio franco-alemán establece que las rentas de un nacional alemán que reside en Francia y trabaja como profesor en un instituto público en Alemania están sujetas a imposición en Alemania. Y, a la inversa, una persona física que sólo posea la nacionalidad francesa, que resida en Francia y trabaje en un instituto público en Alemania no estará sujeta al impuesto sobre la renta en Alemania sino en Francia.

En cuanto al asunto concreto, nos encontramos con el matrimonio formado por los nacionales alemanes Hans-Jürgen y Monique Ritter-Coulais, residentes en Francia, en una vivienda de su propiedad y que trabajan como profesores en un instituto público en Alemania, donde tributaron como cónyuges en el ejercicio fiscal de 1987, con arreglo al régimen tributario de las personas físicas sujetas al impuesto por obligación personal. En la declaración de este ejercicio pretendieron computar los rendimientos negativos derivados del arrendamiento de su vivienda habitual situada en Francia, ya que eran ellos quienes la ocupaban, lo que denegó la Administración tributaria basándose en que la normativa excluye el cómputo de rendimientos negativos registrados en el extranjero, procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles situados en el extranjero, para la determinación del tipo impositivo. Frente a esta resolución, el matrimonio interpuso un recurso ante el *Finanzgericht*, quien lo desestimó, tras lo cual interpusieron recurso de casación ante el *Bundesfinanzhof*, que decide plantear una cuestión prejudicial a TJUE sobre este particular.

Procede hacer aquí un inciso para advertir que en el Derecho alemán, el término “rendimientos” comprende tanto los rendimientos positivos, entendidos como una ganancia para la persona física, como los rendimientos negativos, que pueden considerarse como una pérdida o un lucro cesante para dicha persona. Tales rendimientos negativos pueden derivarse, según ese mismo Derecho, del uso propio por parte de las personas físicas de su propiedad inmobiliaria.

Tras el estudio del asunto, el Tribunal se pronuncia declarando que el artículo 48 del TCE (actual artículo 45 del TFUE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional al no permitir que los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta por obligación personal soliciten que se tengan en cuenta, a los efectos de la

determinación del tipo impositivo aplicable a dichos ingresos en ese Estado, los rendimientos negativos por arrendamientos derivados de la utilización personal, para su uso propio, de su vivienda situada en otro Estado miembro, pese a que sí se tienen en cuenta los rendimientos positivos por arrendamientos correspondientes a una vivienda de tales características.

El dictamen supone la constatación por parte del Tribunal de la existencia de una clara discriminación indirecta producida por *una norma que afectará mayoritariamente a los extranjeros*. Y así lo ratifica el Tribunal en el apartado 36 de la Sentencia, en el que afirma que: “Aunque la normativa nacional en cuestión no está dirigida directamente a los no residentes, éstos son propietarios de una vivienda situada fuera del territorio alemán con mayor frecuencia que los residentes.”

Esta Sentencia, no obstante, ha encontrado la oposición de cierto sector de la doctrina al deducir que ésta sitúa al no residente en una situación más favorable que al residente en Alemania<sup>411</sup>, al entender que éste no tendría la posibilidad de computar los rendimientos negativos derivados de una vivienda situada en Francia. Esta oposición encuentra su fundamento en el apartado 101 de las conclusiones del Abogado General del asunto –seguido por el Tribunal–, en las que admite que el criterio que sostiene “lleva a poner en pie de igualdad a los contribuyentes residentes y no residentes con respecto a ventajas fiscales de diversa naturaleza que a menudo están indisolublemente unidas a elecciones de política económica o social que corresponden a los Estados miembros”.

Aunque existe esta oposición a la Sentencia, del tenor literal de la misma, debemos entender<sup>412</sup> que, a efectos de evitar que el no residente se encuentre en mejor situación que el residente, el pronunciamiento del Tribunal de Justicia debe entenderse limitado a los *rendimientos negativos derivados de la vivienda habitual* y no a otras propiedades inmobiliarias, ya que la Sentencia habla literalmente de *los rendimientos*

---

<sup>411</sup> Vid.: VIDAL MARTÍ, B.: “La residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria”, *Cuadernos de Formación, IEF*, Vol.7, 2009, página 139.

<sup>412</sup> Seguimos a CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y TRAPÉ VILADOMAT, M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pág. 696.

*negativos por arrendamientos derivados de la utilización personal, para su uso propio, de su vivienda situada en otro Estado miembro.*

El asunto *Lakebrink*, se inicia con el planteamiento de una cuestión prejudicial por parte de la *Cour administrative* de Luxemburgo que viene precedida del recurso de apelación presentado el matrimonio Lakebrink, ciudadanos alemanes y residentes en Alemania, cuya base imponible estaba constituida en el año 2002 por rendimientos de trabajo por cuenta ajena percibidos en Luxemburgo y que solicitaron la tributación conjunta en Luxemburgo que, con arreglo a la normativa fiscal de Luxemburgo, debía incluir los rendimientos negativos derivados del arrendamiento de inmuebles situados en Alemania. Este extremo no fue estimado en las liquidaciones que se les practicaron, por lo que las mismas fueron impugnadas, sin obtener resolución por parte de la Administración. El matrimonio decidió recurrir al *Tribunal administratif* de Luxemburgo, el cual, tras acumular los dos recursos presentados, los declaró admisibles y además fundados en cuanto solicitaban la rectificación de la liquidación de impuestos, precisando que, a efectos del cálculo del tipo impositivo aplicable a las rentas de los recurrentes, debían tomarse en consideración las pérdidas de rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles situados en Alemania. Contra la citada Sentencia, el Gran Ducado de Luxemburgo, representado por su Ministro de Finanzas, interpuso recurso de apelación ante la *Cour administrative*.

En el asunto *Renneberg*, se trata del Sr. Renneberg, de nacionalidad neerlandesa, quien emigró a Bélgica en diciembre de 1993, donde adquirió una vivienda, mediante un préstamo hipotecario concedido por un banco neerlandés y en la que vivió los años 1996 y 1997. Años en los que trabajó en la función pública en el municipio neerlandés de Maastricht y obtuvo la totalidad de sus rendimientos profesionales en Holanda. En Bélgica, el Sr. Renneberg estaba sujeto a un impuesto por ser propietario de su vivienda, denominado “retención inmobiliaria”. En Holanda, la Inspección de Hacienda le giró liquidaciones por los ejercicios fiscales de 1996 y 1997, sin admitir como deducibles del resto de la renta (neerlandesa) los rendimientos negativos derivados de su vivienda belga, esto es, concretamente, el saldo resultante de la diferencia entre el valor arrendaticio de la vivienda y los intereses hipotecarios abonados. Frente a estas liquidaciones, el Sr. Renneberg presentó una reclamación a la que respondió Inspección confirmando las liquidaciones, recurriendo éste posteriormente estas resoluciones ante

el *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*, el cual desestimó los recursos interpuestos, por lo que el Sr. Renneberg interpuso recurso de casación contra las desestimaciones ante el *Hoge Raad der Nederlanden*, alegando que la ventaja fiscal de que se trata en el asunto principal no se basa en la situación personal y familiar del sujeto pasivo e invocando la Sentencia del caso *Schumacker*. Este Tribunal, tras haber suspendido el procedimiento hasta que recayese la Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Ritter-Coulais, antes estudiado, decidió plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial para conocer si los artículos 39 TCE (actual artículo 45 del TFUE) y 56 TCE se oponen a la normativa que no autoriza al Sr. Renneberg a deducir de sus rendimientos profesionales imponibles los rendimientos negativos, cuando sí permite tal deducción a sus residentes.

El TJUE, en el asunto *Lakebrink*, al constatar que el matrimonio no percibe ningún ingreso en su Estado de residencia y obtiene la totalidad de sus ingresos familiares de una actividad ejercida en el Estado de acogida, no duda en afirmar en el apartado 34 de su Sentencia que “la *ratio* en la que se basa la discriminación señalada por el Tribunal de Justicia en la Sentencia *Schumacker*, (...), y que (...) se refiere, como también ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no se tienen en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (...), dado que, además, puede considerarse que la capacidad contributiva forma parte de la situación personal del no residente en el sentido de la Sentencia *Schumacker*, antes citada.”; lo que le lleva a concluir que el que “la administración tributaria de un Estado miembro no tenga en cuenta los rendimientos negativos derivados del arrendamiento de inmuebles relativos a los bienes inmuebles situados en el extranjero de un sujeto pasivo constituye una discriminación prohibida por el artículo 39 CE.”

Y así, a la vista de la Sentencia del asunto *Lakebrink* y del estudio de la normativa de Holanda, el Tribunal no duda en estimar, en el asunto *Renneberg*, que existe una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y no residentes, al negar la ventaja fiscal a un no residente. En concreto, el Tribunal señaló que “ante una ventaja fiscal de la que no disfrutara el no residente, la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato a este respecto entre dichas categorías”, dado que, en este caso



concreto –como ocurría en el asunto *Schumacker*- el sujeto pasivo no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.

Como hemos podido analizar, tanto en la Sentencia *Lakebrink*, de 18 de julio de 2007, como en la Sentencia *Renneberg*, de 16 de octubre de 2008, al contrario que en *Ritter-Coulais*, el Tribunal no basa su dictamen en la existencia de una norma nacional en el Estado de acogida que afectará mayoritariamente a los extranjeros, sino que, aunque estimarán la compensación de los rendimientos negativos, lo harán basándose en la existencia de un tratamiento distinto a un residente en un situación comparable por parte del Estado de acogida, lo que supone un enfoque diferente.

Para O’SHEA, el enfoque diferente adoptado por el TJUE en las Sentencias *Lakebrink*, *Renneberg* y *Ritter-Coulais*, es prueba del reconocimiento por parte de éste de las diferencias conceptuales entre dos tipos de asuntos<sup>413</sup>.

#### 4.3.2.10.- Las ventajas fiscales y la percepción de ingresos de otro Estado miembro: *De Groot*

Hasta el momento hemos podido concluir que el TJUE es partidario de que el Estado de residencia sea el que conceda al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, ya que este Estado es el que se encuentra en mejor situación para apreciar la capacidad contributiva individual del contribuyente, al ser el centro de sus intereses personales y patrimoniales, salvo que la mayor parte de sus rendimientos se obtengan en el Estado miembro de empleo, en cuyo caso deberá ser éste último el que la deba apreciar.

---

<sup>413</sup> Vid.: O’SHEA, T.: “European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes?”, op. cit., página 65.

En este asunto, denominado comúnmente por la doctrina como *De Groot* (C-385/00)<sup>414</sup>, nos encontramos con un trabajador que presta sus servicios a sociedades de un mismo grupo en diferentes Estados miembros: los Países Bajos, donde reside, Alemania, Francia y el Reino Unido, no obteniendo en ninguno de ellos una parte sustancial de sus ingresos totales. Además, en el ejercicio en litigio ha satisfecho pagos por pensión alimenticia, ya que está separado de su cónyuge.

El señor De Groot, nacional neerlandés, residía en los Países Bajos en 1994, percibiendo durante el primer trimestre ingresos como trabajador por cuenta ajena en Alemania, en Francia y en el Reino Unido. Además, percibió una retribución, en los Países Bajos. A partir del 1 de abril de 1994, el interesado estuvo parado, percibiendo distintas prestaciones por desempleo. En el transcurso de este mismo año satisfizo pagos en concepto de alimentos. Por los ingresos que percibió en Alemania, Francia y el Reino Unido, el Sr. de Groot pagó impuestos en dichos Estados, en cuyo cálculo no se tuvieron en cuenta las cantidades que había abonado en concepto de alimentos. El impuesto devengado por los ingresos percibidos en los Países Bajos fue fijado por la Administración tributaria neerlandesa conforme a su normativa. Las cantidades pagadas por el interesado en concepto de alimentos así como la parte exenta, computadas a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta global, no fueron deducidas de la renta bruta mundial y figuran en el denominador de la fracción de proporcionalidad. Según ha señalado el juez a quo, de ello se desprende que una parte alícuota del importe de las desgravaciones fiscales de carácter personal a las que el Sr. de Groot podía aspirar, correspondiente a la fracción de proporcionalidad, no dio lugar a una reducción efectiva del impuesto devengado en los Países Bajos. Por consiguiente, el interesado había conseguido una desgravación fiscal en razón de sus obligaciones alimenticias y de la cantidad exenta de impuestos menor de la que hubiera conseguido caso de haber percibido el conjunto de sus ingresos en 1994 en los Países Bajos. El interesado interpuso un recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Países Bajos) contra la Sentencia del *Gerechtshof te Amsterdam* (Países Bajos), que había confirmado la resolución de la Administración tributaria neerlandesa de calcular sus impuestos según se ha expuesto anteriormente. El *Hoge Raad der Nederlanden* decidió suspender

---

<sup>414</sup> Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000CJ0385:ES:PDF>

el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales en referencia a si se oponen los artículos 48 del TCE (actual artículo 45 del TFUE) y 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 a un sistema para evitar la doble imposición en virtud del cual un residente de un Estado miembro pierde en su Estado de residencia una parte proporcional tanto de la parte exenta de sus ingresos como de las ventajas fiscales personales, cuando en un determinado año haya obtenido en otro Estado miembro ingresos en razón de un contrato de trabajo ejecutado en dicho Estado, que están sujetos a gravamen en ese Estado sin tener en cuenta la situación personal y familiar del referido trabajador; y la forma en que éstas debieran tenerse en cuenta en su caso.

Ante estas cuestiones, el Tribunal –tras examinar los hechos y la normativa-, en primer lugar cita las Sentencias de los casos *Schumacker* y *Gschwind*<sup>415</sup> para dejar patente que la obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar sólo recae en el Estado miembro de empleo cuando el contribuyente obtiene de una actividad ejercida en éste la cuasi totalidad o la totalidad de sus recursos imponibles y no percibe ingresos significativos en su Estado de residencia, de modo que éste no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (apartado 89 de la Sentencia).

Seguidamente, el Tribunal de Justicia recuerda –delimitando claramente el denominado “test de tratamiento nacional”- que los Estados están obligados a cumplir con las normas comunitarias, en concreto en lo referente al principio de trato nacional de los nacionales de los demás Estados miembros y de sus propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado; además de advertir que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan.<sup>416</sup>

Previo a emitir su dictamen, debemos subrayar que el Tribunal admite –en referencia a la existencia de Convenios entre Estados<sup>417</sup>- que, a falta de medidas de

---

<sup>415</sup> Vid a este respecto los apartados 36 de *Schumacker* y 27 de *Gschwind*.

<sup>416</sup> Esta delimitación a la que nos referimos se expone en el apartado 94 de la Sentencia.

<sup>417</sup> En este asunto, el Derecho interno está compuesto, además de por la normativa neerlandesa, por los Convenios bilaterales celebrados por el Reino de los Países Bajos con la República Federal de Alemania, la República Francesa y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, respectivamente.

unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros tienen la posibilidad de modificar esta correlación entre la consideración por el Estado de residencia, por una parte, de la totalidad de los ingresos de sus residentes y, por otra parte, de su situación personal y familiar global mediante Convenios, bilaterales o multilaterales, para evitar la doble imposición; y, en consecuencia, que el Estado de residencia puede verse liberado, mediante un Convenio, de su obligación de tomar en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en el extranjero.

Finalmente, el Tribunal dictamina que el artículo 48 del TCE se opone a esta normativa neerlandesa, “contenida o no en un CDI, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar.”

Además, clarifica que el Derecho de la Unión no prevé ninguna exigencia específica sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador que, durante un ejercicio fiscal determinado, obtuvo ingresos en dicho Estado y en otro Estado miembro, lo único que sí debe hacer el Estado de residencia es asegurarse de que las condiciones en que tome en cuenta la situación personal y familiar de tal contribuyente no deben constituir una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.

Esta Sentencia constituye –sin lugar a dudas- una “tercera vía” aclaratoria de las obligaciones del Estado de residencia en referencia a la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente. Mientras anteriores Sentencias del TJUE (*Schumacker* y *Gschwind*) estimaban que el Estado de residencia debía ser el que concediera al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, salvo que la mayor parte de sus rendimientos se obtuvieran en el Estado miembro de empleo –en cuyo caso deberá ser éste último el que lo hiciera-, aquí el TJUE reconoce que el Estado de residencia puede verse liberado,

mediante un CDI, de su obligación de tomar en cuenta *en su integridad* la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en el extranjero. Este “detalle” supone el reconocimiento de la gran utilidad de los CDI a los efectos de atender las obligaciones que el Estado de residencia tiene respecto a la consideración de la situación personal y familiar.

#### 4.3.2.11.- La “discriminación inversa”

El artículo 18 del TFUE establece que “en el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”.

En efecto, la jurisprudencia ha establecido en numerosas ocasiones, como hemos analizado en las Sentencias analizadas en los epígrafes anteriores, que además de la prohibición de toda discriminación por razón, también está prohibida cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado, como es el caso de la residencia. Este postulado se traduce en la obligación del Estado miembro de acogida de respetar el trato nacional a los “nacionales de los demás Estados miembros” en el ejercicio de cualquiera de las libertades fundamentales o los derechos de la ciudadanía europea en su territorio. Y así, los nacionales que se encuentren “en una situación comparable” no podrán ser tratados de forma menos favorable que los nacionales de ese Estado miembro de acogida (un ejemplo claro de este tipo de situaciones se da en la Sentencia conocida como *Avoir Fiscal*, donde las compañías de seguros extranjeras residentes en Estados miembros distintos de Francia, que habían establecido sucursales en Francia, fueron tratados de manera menos favorable que las empresas residentes francesas a pesar de que se encontraban en una situación comparable, ya que eran gravadas de la misma forma que las francesas). Pero esto no significa que deben obligatoriamente recibir “el mismo trato”, ya que podrían recibir mejor trato que el nacional del Estado de acogida.

Este tratamiento más favorable al no nacional es denominado por la doctrina “discriminación inversa” (*reverse discrimination*) y, al resultar de situaciones internas, no disfruta de ninguna protección del Derecho de la Unión cuando no hay un elemento de conexión con éste. Aceptado por el TJUE, se muestra de forma clara en los asuntos *Van Hilten*(C-513/03)<sup>418</sup>, *Bouanich, Werner* (C-112/91)<sup>419</sup> y *Daily-Mail* (C-81/87)<sup>420</sup>.

En el asunto *Van Hilten*, relativo a la cuota del impuesto de sucesiones sobre la herencia de la causante de nacionalidad neerlandesa, la normativa fiscal prevé el mismo régimen impositivo en materia de sucesiones para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero que para los que hayan permanecido en el Estado miembro en cuestión. Por ello, al ser la normativa únicamente aplicable a los nacionales del Estado miembro de que se trata, además de no constituir una restricción a los movimientos de capitales de los nacionales de otros Estados miembros, éstos encontrarán un trato más favorable que los nacionales si cambian de residencia y fallecen antes del tiempo establecido en la normativa.

La situación es algo más complicada en el asunto *Bouanich*, porque el TJUE entiende en su Sentencia que la determinación y la apreciación de los hechos no es competencia del Tribunal de Justicia sino del juez nacional. Pero lo que está claro es que la señora Bouanich podría conseguir un mejor tratamiento fiscal en el marco del Convenio franco-sueco para evitar la doble imposición (un 15%, con una deducción del valor nominal, comparado con el 30%, con una deducción del precio de adquisición). Si el valor nominal de las acciones en cuestión era el mismo, o muy cercano al precio de adquisición, entonces el tipo del 15% le daría un mejor resultado que a un nacional sueco, que sufría un tipo impositivo del 30%.

---

<sup>418</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56360&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=731662>

<sup>419</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61991CJ0112:ES:PDF>

<sup>420</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987CJ0081:ES:PDF>

El Tribunal determinó, en la primera parte de la Sentencia del asunto *Bouanich* que la señora Bouanich se encontraba en una situación comparable a la de un residente, desde la perspectiva del precio de adquisición de las acciones. Por lo tanto, la señora Bouanich tenía derecho a no soportar un trato fiscal menos favorable en Suecia, por lo que podía conseguir un mejor tratamiento fiscal en virtud del Convenio, pero no un tratamiento peor (que el pagaría un inversor sueco).

Los asuntos *Werner* y *Daily Mail*, acogen la discriminación inversa, incluso cuando ésta implica un impedimento a la libre circulación de trabajadores y establecimiento.

En el asunto *Werner*, se trata de un nacional alemán, el señor Werner, residente en Países Bajos desde 1961, empleado como trabajador por cuenta ajena en una asociación profesional de dentistas en Aquisgrán hasta octubre de 1981. A partir de ese momento se estableció por cuenta propia como dentista independiente en la misma ciudad, pero continuó residiendo en los Países Bajos. Según el Convenio germano-neerlandés para evitar la doble imposición, el señor Werner se hallaba sometido al impuesto sobre los rendimientos de su actividad profesional por cuenta propia y sobre el patrimonio afectado al ejercicio de la misma en el lugar donde tenga su establecimiento en Alemania<sup>421</sup>, por lo que el señor Werner declaró ante el *Finanzamt Aachen-Innenstadt*<sup>422</sup> los rendimientos procedentes de su actividad profesional como dentista, no percibiendo ningún otro ingreso, en particular en los Países Bajos.

De acuerdo con la normativa alemana, el señor Werner y su cónyuge fueron considerados, al no tener su residencia habitual en Alemania, sujetos pasivos del impuesto por obligación real y por obligación personal, como los sujetos residentes. La diferencia supone que los sujetos pasivos del impuesto por obligación personal están sometidos al impuesto por la totalidad de sus rendimientos, mientras que los sujetos pasivos del impuesto por obligación real sólo están sometidos al impuesto por los

---

<sup>421</sup> Apartado 1 del artículo 9 y letra d) del apartado 1 del artículo 19 del Convenio de 16 de junio de 1959 entre la RFA y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y de otros impuestos y por el que se regulan otras cuestiones en materia fiscal (*Bundesgesetzblatt*, 1960, parte II, n° 30, p. 1781).

<sup>422</sup> Delegación de Hacienda de Aquisgrán.

rendimientos percibidos en Alemania, siendo el tipo y la escala de gravamen del impuesto más elevados para estos últimos, que, por otra parte, no pueden beneficiarse de la escala de gravamen preferente para matrimonios (*splitting-tarif*). Además, no tienen derecho a la regularización a fin de año de sus retenciones mensuales. Dado que esta forma de tributación supone no tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente, existe una cláusula de equidad que permite limitar, con carácter excepcional, la cuantía del impuesto de los sujetos pasivos por obligación real. El señor Werner solicitó que él y su cónyuge fueran considerados sujetos pasivos del impuesto por obligación personal para poder beneficiarse de la «*splitting-tarif*». Esta solicitud fue rechazada, al no residir el Sr. Werner en Alemania. Tras ser desestimado su recurso, el interesado sometió el caso al *Finanzgericht Köln*<sup>423</sup>, que planteó tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de las disposiciones de dicho Tratado relativas al derecho de establecimiento y a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad, a fin de apreciar la compatibilidad con el Derecho de la Unión de dos normativas nacionales, una de ellas relativa al Impuesto sobre la Renta y la otra al Impuesto sobre el Patrimonio, que tratan de distinto modo a los sujetos pasivos según residan o no en el territorio nacional.

El TJUE, previo a resolver, señaló que el señor Werner es de nacionalidad alemana, que obtuvo en Alemania sus títulos y su capacitación profesional, que siempre ha ejercido su actividad profesional en dicho país y que la normativa fiscal que se le aplica es la normativa alemana, siendo el único elemento que sale del marco meramente nacional el hecho de que, el señor Werner, residía en un Estado miembro distinto de aquel donde ejerce su actividad profesional. Finalmente, resolvió que en este ocasión se estaba en presencia de una cuestión interna, y que, en todo caso, “el artículo 52 del TCE (actual artículo 49 del TFUE) no se opone a que un Estado miembro imponga a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en el territorio de este Estado y perciben en él la totalidad o la casi totalidad de sus ingresos, o poseen en él la totalidad o la casi totalidad de su patrimonio, una carga fiscal más gravosa cuando no residan en dicho Estado que cuando residan en él.”<sup>424</sup>

---

<sup>423</sup> Tribunal de lo Contencioso-Tributario de Colonia.

<sup>424</sup> Apartado 17 de la Sentencia.



La desventaja que tiene el señor Werner frente a sus compatriotas no es suficiente para que el Derecho comunitario lo proteja. Esta circunstancia pone de manifiesto que la discriminación inversa es protegida por el TJUE, al menos en esta Sentencia.<sup>425</sup>

Finalmente, en el asunto *Daily Mail*, una sociedad británica pretende trasladar su sede de dirección principal a los Países Bajos, constituyendo el establecimiento de dicha sociedad en ese Estado miembro, dado que la sociedad asienta en él su centro de decisión, lo que corresponde a una actividad económica real y efectiva, amparándose en el ejercicio de su derecho de establecimiento, establecido en los artículos 52 a 58 del TCE (actuales artículos 49 a 55 del TFUE), para efectuar una venta de acciones y así, eludir el impuesto sobre las plusvalías que debe pagar en Reino Unido. La Hacienda Pública Británica sostuvo que, de acuerdo con la legislación británica en materia de Derecho de sociedades, una sociedad como la demandante, constituida de conformidad con dicha legislación y que tiene su domicilio social (con oficina registrada o *registered office*) en el Reino Unido, puede establecer su sede de dirección y su administración central fuera del Reino Unido sin perder por ello su personalidad jurídica ni su condición de sociedad británica. Además, la normativa británica en materia de sociedades prohíbe que las sociedades con residencia a efectos fiscales en el Reino Unido cesen de residir en dicho país sin la autorización de la Hacienda Pública. Sin embargo, la sociedad *Daily Mail and General Trust PLC*, consideró que situar su sede de dirección en un Estado miembro era suficiente para presumir la existencia de “una vinculación efectiva y continua” con la economía de dicho Estado, lo que constituía “establecimiento” en el sentido del Tratado. Se produjeron conversaciones entre ambas partes, en las que la Hacienda Pública Británica, propuso a la sociedad vender al menos una parte de los títulos de que se trata antes de trasladar su residencia a efectos fiscales fuera del Reino Unido. Tras no llegar a un acuerdo amistoso, la sociedad *Daily Mail and General Trust PLC* promovió en 1986 una acción ante la *High Court of Justice, Queen's Bench Division*, manteniendo ante dicho órgano jurisdiccional que los artículos 52 y 58 del TCE le conferían el derecho a trasladar su sede de dirección a otro Estado miembro sin ninguna autorización previa, o, con carácter subsidiario, el derecho a obtener dicha

---

<sup>425</sup> Vid.: GARCÍA PRATS, F.A.: “Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho financiero*, 94, Civitas, Madrid, 1997, página 220.

autorización sin sujetarla a condiciones. La *High Court of Justice, Queen's Bench Division* planteó cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 52 a 58 del TCE.

En esta ocasión, como en las anteriores, el TJUE considera que esta cuestión no estaba dentro del campo de acción del Derecho de la Unión.<sup>426</sup> Y así, el Tribunal, aun considerando que las disposiciones del Derecho de la Unión se oponen a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación, y que responda por lo demás a la definición del artículo 58 del TCE, estimó que la legislación británica no obstaculizaba el traslado parcial o incluso total de las actividades de una sociedad británica a una sociedad de nueva constitución en otro Estado miembro, en su caso después de disolución, y por ende de liquidación de la situación fiscal de la sociedad británica ya que, dicha disposición sólo exigía la autorización de la Hacienda Pública en el supuesto de que esa sociedad, conservando su personalidad jurídica y su condición de sociedad británica, deseara trasladar su sede de dirección fuera del Reino Unido. Por ello, y teniendo en cuenta tanto la disparidad de legislaciones nacionales en materia del reconocimiento del derecho a trasladar su administración central al extranjero, como la equivalencia que hizo el Tratado entre la sede social, la administración central y el centro de actividad principal como vínculo de conexión al definir en el artículo 58 las sociedades que pueden disfrutar del derecho de establecimiento, el Tribunal consideró a las modalidades de traslado de la sede, formal o real, de una sociedad, constituida conforme a la legislación nacional, de un Estado miembro a otro, como problemas que no están resueltos por las normas sobre el derecho de establecimiento, sino que deben serlo mediante actuaciones legislativas o convencionales, que sin embargo no han llegado a término.<sup>427</sup>

---

<sup>426</sup> Vid.: VAN THIEL, S.: “La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a libre circulación de personas en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, número 12, 1996, página 48. y HERRERA MOLINA, P. M.: “La discriminación inversa en el Derecho Comunitario”, *Impuestos*, número 1, 1997, página 1144.

<sup>427</sup> Apartados 11 al 26 de la Sentencia.

#### 4.4.- Conclusiones

A modo de reflexión debemos manifestar que, cuando hemos profundizado en como los Estados miembros han conjugado las normas de sus sistemas tributarios con los fines de la Unión Europea, hemos advertido la distancia existente entre las necesidades de ingresos de los Estados miembros con el fin de satisfacer su gasto público y la necesidad de desarrollo de un mercado interior en el que la competencia sea libre, unido al respeto a las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado.

Uno de los factores que ha facilitado, sin duda, la existencia de esta distancia ha sido la falta de armonización. La imposición directa, al contrario que la indirecta, carece de armonización en los Estados miembros, provocando que haya sido el TJUE el que, a través de sus Sentencias, haya provocado cambios legislativos en las normativas fiscales de los Estados miembros. El Tribunal de Justicia ha actuado dictaminando la compatibilidad del Derecho de la Unión y el de los Estados miembros, analizando el cumplimiento por parte de los Estados miembros del principio de discriminación por razón de nacionalidad o, indirectamente, por razón de residencia, y las restricciones a la libre circulación de personas en su doble vertiente –libertad de circulación de trabajadores y libertad de establecimiento- garantizando el derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro con la finalidad de desarrollar tanto su trabajo asalariado como una actividad empresarial o profesional y su tratamiento como nacional, si su situación es comparable a la de éste.

Hemos analizado como la residencia fiscal ha sido un foco principal de controversias entre los contribuyentes o la Comisión Europea y los Estados miembros, tanto en la posición de éste como Estado de origen o como Estado de acogida. En efecto, desde el reconocimiento por parte del TJUE de la posibilidad de que un nacional de un Estado miembro sufra discriminación por razón de residencia, derivada de las Sentencias de los asuntos *Marsman*, *Sotgiu* y *Avoir Fiscal*, en las que se reconoce la existencia de la prohibición, han proliferado no sólo de las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduce de hecho al mismo resultado. Las Sentencias del Tribunal, a partir de este momento, serán decisivas para que un residente y un no residente puedan recibir el mismo trato en caso de que no exista

ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato, lo que puede contribuir a la progresiva desaparición de la tributación por obligación real en el caso de los no residentes nacionales de un Estado miembro, dejando únicamente esta tributación para los no residentes nacionales de terceros Estados<sup>428</sup>.

Esta diferencia de trato, como discriminación, se definió claramente en la Sentencia *Schmacker*, como “la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes”. Esta diferencia de trato entre residentes y no residentes está justificada en la mayoría de los casos, ya que, como reconoce el Tribunal en esta Sentencia, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general, en la medida en que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y en que la capacidad contributiva personal del no residente, que resulta de computar la totalidad de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar. No obstante, puede resultar –como en este caso- que un no residente no obtenga ingresos significativos en el Estado de su residencia y perciba la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en otro Estado miembro, de manera que el Estado de residencia no podrá concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar y tampoco el Estado de la actividad (al no preverlo su normativa), lo que derivará en una discriminación de este contribuyente frente a los nacionales que tendrán derecho a estas ventajas. La posibilidad de que sea el Estado en el que realiza su actividad, y que supone la mayor parte de sus ingresos, el que pueda tener en cuenta sus circunstancias personales y familiares puede suponer una solución que permita acabar con la mayoría de las desventajas fiscales que soportan los contribuyentes.

También el Tribunal ha resuelto de forma clara los supuestos en los que, a fin de justificar el trato menos favorable a un no residente que a un residente, los Estados han invocado las dificultades para obtener información acerca de las circunstancias personales y familiares de un no residente. En estos casos, el Tribunal ha zanjado el

---

<sup>428</sup> Vid.: GARCÍA CARRETERO, B.: *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., páginas 272 y 273.

asunto remitiéndose al sistema de asistencia mutua, que permite resolver estas situaciones mediante el intercambio de información. Debido a esta jurisprudencia, tendente a que las circunstancias personales y familiares sean tenidas en cuenta en el Estado donde se ejerce la actividad profesional o laboral, ha habido situaciones en las que los no residentes han intentado sacar provecho de ciertas ventajas fiscales, como la posibilidad de acceder a formas de tributación conjunta más favorables a sus intereses, amparándose en la proporción de la renta obtenida que no siempre ha obtenido el resultado esperado, como en el asunto *Gschwind*<sup>429</sup>.

No sólo la discriminación es objeto de protección por parte del Tribunal, también lo son los supuestos de restricción, concepto no del todo aceptado por una parte de la doctrina que únicamente entiende que existen supuestos de discriminación. El concepto encontró su definición por parte del Tribunal en las Sentencias *Dassonville*, *Bachmann* y *Lenz*, donde se nos muestra como la normativa comercial de los Estados miembros puede obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario. A este respecto, fue sumamente útil la distinción realizada entre ambos conceptos –discriminación y restricción– en el asunto *Futura*, donde primero realiza un análisis de discriminación en el que constata que no existe discriminación, al entender que la normativa nacional se aplica por igual a residentes y no residentes. Sin embargo, al no estimar la discriminación, realiza un análisis posterior en el que llega a la conclusión de que, en un sentido, la normativa nacional suponía una restricción a la libertad de establecimiento de una sociedad, equiparada a una persona física nacional de un Estado miembro, que desee establecer una sucursal en otro Estado miembro distinto del de su domicilio social.

También de gran importancia en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia son los asuntos referentes a la libertad de traslado de residencia, resolviendo en el sentido de considerar que se opone el Derecho de la Unión a las normativas nacionales que, bien imposibilitan la devolución del importe correspondiente a las cantidades abonadas en exceso a cuenta del impuesto –asunto *Biehl*– o bien, gravan las plusvalías latentes –asunto *De Lasteyrie*– cuando los contribuyentes desean trasladar su residencia fiscal a otro Estado miembro.

---

<sup>429</sup> Véanse a este respecto los apartados 27 y 28 de la Sentencia *Gschwind*.

A mayor abundamiento, el TJUE no sólo ha analizado la compatibilidad de la normativa nacional con la de la Unión Europea, sino que ha acudido –cuando ha sido procedente, como en *Van Hilten*- al estudio de los CDI, normalmente seguidores del modelo de Convenio elaborado por la OCDE. En referencia a la preocupación del Tribunal por la posibilidad de que la doble imposición internacional suponga un obstáculo al ejercicio de las libertades fundamentales de la UE, éste –en ausencia de un modelo vinculante en el ámbito de la UE o de una Directiva de armonización- advierte que el único mecanismo que puede eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales son los CDI, ya que los Estados miembros son libres para fijar los criterios de imposición y no existe obligación exigible particularmente a cada Estado miembro de eliminar la doble imposición. Como señala MAGRANER MORENO, los esfuerzos por lograr la supresión de la doble imposición dentro de la UE han estado latentes desde el mismo momento en que se crearon las CCEE, ocupando un lugar de privilegio en el Tratado Constitutivo, que dedicaba dos de sus preceptos a este propósito<sup>430</sup>.

Finalizamos este apartado, dedicado a las reflexiones extraídas del estudio de la jurisprudencia del TJUE en materia de residencia fiscal, destacando que los Estados miembros deberán regular la imposición directa respetando el Derecho de la Unión, con especial atención a la posible discriminación o restricción basadas directamente en la nacionalidad o, indirectamente, en la residencia fiscal del contribuyente, con la obligación de no dar un trato menos desfavorable que a los nacionales. No obstante, como hemos analizado en el epígrafe dedicado a la “discriminación inversa”, esto no significa que deban obligatoriamente recibir “el mismo trato”, ya que podrían recibir mejor trato que el nacional del Estado de acogida. En efecto, esta situación, desfavorable para un nacional con respecto a un no nacional, no puede encontrar la protección del TJUE al tratarse de una cuestión interna y, por lo tanto, no existir un elemento de conexión entre el Derecho de la Unión y el Derecho del Estado miembro.

---

<sup>430</sup> Ver en este sentido: MAGRANER MORENO, F. J.: “La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: Situación actual y perspectivas de futuro”, *Crónica Tributaria*, Número 137, 2010, páginas 171 a 197.

## 5.- LOS CDI EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

### 5.1.- Introducción

Como señala MAGRANER MORENO, el empeño por coordinar/armonizar determinados aspectos de los sistemas tributarios de los Estados miembros ha estado latente desde el mismo momento en que se crearon las Comunidades Europeas. En particular, en lo que respecta a la imposición directa, han ocupado un lugar privilegiado los esfuerzos por lograr la supresión de la doble imposición dentro de la Unión Europea.

A tal efecto, no debe olvidarse que el TCE de 1957 dedicaba dos de sus preceptos a este propósito:

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

Y, por otro, el artículo 293 TCE (anterior artículo 220) que establece que: “Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales: ... - la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.»<sup>431</sup>.

En efecto, aunque –como hemos analizado- la distribución del poder tributario sigue siendo competencia de los Estados miembros, las situaciones de doble residencia pueden suponer tanto una restricción contraria a las libertades fundamentales, como una discriminación frente a los residentes sin vínculos en otros Estados miembros, pues puede originar situaciones de doble imposición<sup>432</sup>.

---

<sup>431</sup> Vid.: MAGRANER MORENO, F. J.: “La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: Situación actual y perspectivas de futuro”, op. cit., páginas 172 a 174.

<sup>432</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M.: *Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 198.

El problema que supone la doble imposición ya ha sido abordado a escala de la Unión Europea. Sirvan de ejemplo, la Directiva sobre sociedades matrices y filiales<sup>433</sup>, la Directiva sobre los pagos de intereses y cánones<sup>434</sup>, el Convenio de Arbitraje<sup>435</sup>, los logros del Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia (en particular el Código de Conducta sobre la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje<sup>436</sup>) así como la Recomendación sobre los procedimientos de reducción de la retención a cuenta<sup>437</sup>. Y, la, ya comentada, propuesta de Directiva relativa a una Base Consolidada Común del Impuesto de Sociedades (BICCIS), que, una vez adoptada, será capaz de solucionar, finalmente, los problemas de doble imposición a escala europea de los grupos multinacionales que decidan optar por su aplicación. No obstante, dado que el ámbito de aplicación de la propuesta es limitado, no se tratarán todos los casos de doble imposición y únicamente las sociedades admisibles que opten por el sistema podrán beneficiarse del régimen BICCIS<sup>438</sup>. Como podemos observar, los instrumentos actualmente en vigor no ofrecen una completa solución al problema de la doble imposición. Para un amplio sector de la doctrina, una completa solución de este problema –considerado por los ciudadanos uno de los principales obstáculos a los que se enfrentan en situaciones transfronterizas<sup>439</sup>– exigiría una reformulación general de la

---

<sup>433</sup> Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

<sup>434</sup> Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

<sup>435</sup> Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas - (90/436/CEE), DO L 225 de 20.8.1990.

<sup>436</sup> Puede revisarse todo lo relacionado con los precios de transferencia, en el contexto de la Unión Europea, en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm)

<sup>437</sup> Esta Recomendación “C(2009)7924” puede revisarse en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/whats\\_new/c\(2009\)7924\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf)

<sup>438</sup> La Propuesta de Directiva establece, en su artículo 1, un solo régimen para la determinación de la base común del impuesto para la imposición de determinadas sociedades y grupos de sociedades, estableciendo en su artículo 2 las sociedades admisibles y en su artículo 6 la posibilidad de optar por este régimen.

<sup>439</sup> El Informe sobre la ciudadanía de la UE 2010 lo sitúa como una de las cuestiones que más preocupa a los ciudadanos y empresas de la UE.



red de Convenios<sup>440</sup> que difícilmente podría operar sin medidas de coordinación o armonización: un Convenio multilateral, un Modelo de Convenio vinculante, o incluso una Directiva de armonización (que podría ser el instrumento para aprobar el Modelo de Convenio sometiendo así su interpretación al TJUE)<sup>441</sup>. Mientras estas iniciativas llegan, el modelo de Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ya analizado, es considerado por el TJUE como una herramienta razonable en la que, junto con la práctica internacional, deben inspirarse los Estados miembros en orden al reparto de la competencia fiscal, para evitar la doble imposición internacional. Esta doble imposición puede constituir un obstáculo al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea, desalentando tanto las inversiones procedentes de terceros países y poner en riesgo la competitividad de las empresas de la Unión Europea.

La Comisión Europea tomó en 2011 la iniciativa dirigiéndose al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, mediante su Comunicación de 11 de noviembre de 2011 relativa a la doble imposición en el mercado único<sup>442</sup>, en la que, determinada a resolver los problemas relacionados con la misma, proponía: *en primer lugar*, aportar en breve posibles soluciones para eliminar los obstáculos transfronterizos dentro de la UE a la aplicación del impuesto de sucesiones; *en segundo lugar*, continuar recurriendo al Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, recientemente renovado, para tratar las cuestiones relacionadas con la doble imposición y los precios de transferencia; *en tercer lugar*, aportar soluciones al problema de la doble imposición de los dividendos pagados a los inversores en cartera; *en cuarto lugar*, trabajar en la creación de un foro sobre doble imposición que aborde las cuestiones tributarias de ámbito exclusivamente europeo, la de elaborar un código de conducta sobre doble imposición, y la viabilidad de un mecanismo de resolución de controversias efectivo, a fin de determinar la forma más eficaz de eliminar la doble imposición; y, *por último*, lanzar un procedimiento de consulta a fin de determinar la

---

<sup>440</sup> Debe hacerse constar que a 1 de enero de 2012 diez relaciones bilaterales entre Estados miembros de la UE no estaban cubiertas por un Convenio de doble imposición.

<sup>441</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M.: *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, página 58.

<sup>442</sup> Esta comunicación “COM(2011) 712” puede consultarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0712:FIN:ES:PDF>

verdadera magnitud de la doble no imposición; los resultados de la consulta servirán para determinar cuál es la respuesta estratégica apropiada y desarrollarla.

Como continuación al trabajo comenzado, la Comisión Europea puso en marcha una consulta, el 29 de febrero de 2012, a fin de evaluar la magnitud del problema de la doble imposición, referida a impuestos directos como el impuesto de sociedades a no residentes, los impuestos sobre la renta, impuestos sobre ganancias de capital, retención de impuestos, impuestos de sucesiones y donaciones. De esta consulta, con la que la Comisión Europea elaborará la respuesta política que considere más adecuada, se publicó un informe resumido sobre las respuestas recibidas.<sup>443</sup>

Junto con el problema de la supresión de la doble imposición internacional dentro de la Unión Europea, nos encontramos con el problema de la interpretación y aplicación de las disposiciones de los Convenios de doble imposición por parte de los Estados miembros y con los problemas derivados de la compatibilidad del Derecho originario de la Unión Europea con los Convenios firmados por los Estados miembros con terceros países es necesario distinguir entre los firmados antes o después de la entrada en vigor del TCE (o del Tratado de Adhesión correspondiente).

---

<sup>443</sup> Este resumen, denominado “Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases”, es de 5 de Julio de 2012 y puede consultarse en:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/double\\_non\\_tax/summary\\_report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/double_non_tax/summary_report.pdf)

## 5.2.- La adopción de CDI en el ámbito de la Unión Europea

Como sabemos, el Derecho de la Unión tiene primacía sobre el Derecho Internacional, compuesto por los CDI, entre los que se incluyen los firmados entre Estados miembros, los firmados entre Estados miembros y terceros Estados y los firmados por los Estados miembros antes del 1 de enero de 1958 o con anterioridad a la fecha de su adhesión a la UE. En este último caso, y si se observa cualquier incompatibilidad de éstos con el Derecho de la Unión, deberá ser el Estado miembro el que negocie con tercer Estado a los efectos de corregirla, al objeto de cumplir con el artículo 351 del TFUE, que establece que en la medida en que tales Convenios sean incompatibles con los Tratados, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. Además, establece que, en caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común. En la aplicación de estos Convenios, los Estados miembros tendrán en cuenta el hecho de que las ventajas concedidas en los Tratados por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de la Unión y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias en favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros.

### 5.2.1.- Los CDI entre Estados miembros

Los Convenios y los Tratados internacionales no forman parte del Derecho de la Unión, no obstante algunos de los Convenios suscritos entre los Estados miembros, como los CDI, pueden tener gran relevancia por sus efectos en el tratamiento que de ellos harán los Estados miembros y su obligatoria observancia del Derecho tributario de la Unión Europea.<sup>444</sup>

---

<sup>444</sup> Vid.: O'SHEA, T.: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, op. cit., página 15.

Aunque ya no existe ni en el TUE ni el TFUE una previsión similar a la que, como hemos analizado, establecía el artículo 293 TCE (anterior artículo 220) <sup>445</sup>, la jurisprudencia del TJUE consagra el derecho de los Estados miembros a realizar las acciones que consideren oportunas a fin de evitar la doble imposición internacional entre ellos. Estas acciones, que abarcarán todas la que se realicen en la práctica habitual del Derecho tributario internacional, incluirán los CDI que siguen los diferentes modelos estudiados. No obstante, las reglas de reparto de soberanías fiscales teóricas entre los dos Estados suscriptores contenidas en estos Convenios pueden entrar en conflicto con el principio de no discriminación si dan lugar a un tratamiento diferente entre los nacionales de un Estado miembro y los nacionales de otros Estados miembros que se encuentren en una situación comparable<sup>446</sup>.

Los Estados miembros no pueden ni suscribir ningún nuevo CDI, ni aplicar uno ya suscrito cuya interpretación contravenga el Derecho de la Unión, por lo que, los mismos tendrán validez siempre y cuando no entren en conflicto con las previsiones y principios del Derecho de la Unión. Esta limitación se aplicará tanto a los Convenios suscritos por los Estados miembros originarios como a los que ingresen en la Unión

---

<sup>445</sup> Este artículo, que no ha tenido continuación en el TFUE. Su contenido era el siguiente:

“

*Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales:*

— *la protección de las personas, así como el disfrute y la tutela de los derechos, en las condiciones reconocidas por cada Estado a sus propios nacionales,*

— *la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad,*

— *el reconocimiento recíproco de las sociedades definidas en el párrafo segundo del artículo 48, el mantenimiento de la personalidad jurídica en caso de traslado de su sede de un país a otro, y la posibilidad de fusión de sociedades sujetas a legislaciones nacionales diferentes,*

— *la simplificación de las formalidades a que están sometidos el reconocimiento y la ejecución recíprocos de las decisiones judiciales y de los laudos arbitrales.”*

<sup>446</sup> Ver en este sentido: MAGRANER MORENO, F. J. y FUSTER GÓMEZ, M.: “La interrelación de la "cláusula de nación más favorecida" con el Derecho comunitario”, *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, IEF, 2010, páginas 729-738.

Europea mediante los Tratados de adhesión. En el caso de los primeros, la limitación se circunscribirá a los Convenios suscritos antes y después de la entrada en vigor de los Tratados fundacionales y, en el caso de los segundos, a los Convenios suscritos antes y después de su incorporación como Estados miembros. Lo que significa que, tanto los Convenios suscritos antes, como los suscritos después de convertirse en Estado miembro, deben cumplir con el Derecho de la Unión. En el supuesto de que exista un conflicto entre los Convenios y el Derecho de la Unión, el artículo 4 del TUE establece que los Estados miembros deberán renegociarlos o aplicarlos cumpliendo con el Derecho de la Unión.<sup>447</sup>

Al respecto de los beneficios fiscales que pueden derivarse de los Convenios suscritos entre Estados miembros, algunos autores son de la opinión de que los mismos deberían poder disfrutarse también por los residentes del resto de los Estados miembros. Esta circunstancia es clarificada –como analizaremos más detenidamente en el estudio de la jurisprudencia- por el TJUE al afirmar en varias Sentencias, como la del asunto *ACT Group Litigation* (C-374/04), que los derechos derivados de un Convenio bilateral no pueden disfrutarse por los residentes de los Estados miembros que no son partes del Convenio. No obstante, el tratamiento diferente que suponga el Convenio no puede estar basado en la nacionalidad, ya que los beneficios fiscales derivados de un Convenio deben poderse disfrutar también por los nacionales de todos los Estados miembros en una situación comparable.

Este supuesto, de situación comparable, se da en varias Sentencias del TJUE. Por ejemplo, en *Gottardo* (C-55/00), donde el Tribunal al observar que los nacionales, tanto en el sistema italiano como en el sistema suizo de seguridad social, que se encuentren en una situación idéntica a la de la Sra. Gottardo tienen la posibilidad de obtener la liquidación de sus pensiones de vejez mediante la acumulación de los períodos de seguro italianos y suizos, estima que se trata de una diferencia de trato basada únicamente en la nacionalidad y, por lo tanto, contraria al Derecho de la Unión. En la denominada *Matteucci*, (C-235/87), el Tribunal de Justicia también admite que “si existiese el riesgo de que resultase obstaculizada la aplicación de una disposición de Derecho comunitario por una medida adoptada de conformidad con un Convenio

---

<sup>447</sup> HELMINEN, M: *EU Tax Law Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2011, páginas 24 a 30.

bilateral, aunque éste se haya celebrado fuera del ámbito de aplicación del Tratado, todo Estado miembro está obligado a facilitar la aplicación de esta disposición y a asistir, a tal efecto, a cualquier otro Estado miembro al que corresponda una obligación con arreglo al Derecho comunitario”. Y finalmente, en la Sentencia del asunto *Saint Gobain* (C-307/97), donde se sustancia el caso de un Convenio internacional bilateral celebrado entre un Estado miembro y un país tercero para evitar la doble imposición, el Tribunal de Justicia recordó que, “si bien la fiscalidad directa es de la exclusiva competencia de los Estados miembros, estos últimos no pueden, sin embargo, dejar de cumplir las normas comunitarias, sino que deben ejercer su competencia respetando el Derecho comunitario”. Por tanto, el Tribunal de Justicia declaró que el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho Convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades domiciliadas en otro Estado miembro las ventajas previstas por el Convenio en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes en el Estado miembro parte en el Convenio”.<sup>448</sup>

### 5.2.2.- Los CDI entre Estados miembros y terceros Estados

Un Estado miembro, como sujeto del Derecho internacional, no hay duda de que tiene competencia para celebrar Convenios con terceros Estados. No obstante, existirán ciertas diferencias entre los celebrados antes y después de pertenecer a la Unión Europea.

Los Convenios celebrados después de convertirse en Estado miembro de la UE no deberán entrar en conflicto con el Derecho de la Unión y, se aplicarán, como establece el artículo 4 del Tratado de la Unión Europea, conforme al principio de cooperación leal, absteniéndose de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión Europea.

En cuanto a los Convenios suscritos por un Estado miembro antes del 1 de enero de 1958 o de incorporarse a la Unión Europea, éstos no se verán afectados por las

---

<sup>448</sup> Ampliaremos el estudio de estas y otras Sentencias del TJUE en el epígrafe correspondiente a la jurisprudencia del TJUE.

disposiciones de los Tratados. No obstante, como establece el artículo 351 del TFUE, en la medida en que tales Convenios sean incompatibles con los Tratados, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado y, en caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común. Finalmente, deberán también tener en cuenta los Estados miembros que, en la aplicación de los Convenios, el hecho de que las ventajas concedidas en los Tratados por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de la Unión y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias en favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros.

También la Unión Europea podrá celebrar acuerdos internacionales. Esta competencia se encuentra establecida en el artículo 216 del Tratado de Funcionamiento de la UE. Según éste, la UE puede celebrar acuerdos internacionales, en los siguientes supuestos: *en primer lugar*, en los previstos en los tratados constitutivos; *en segundo lugar*, cuando un acto jurídico vinculante así lo prevea; *en tercer lugar*, si es necesaria la celebración de un acuerdo para alcanzar uno de los objetivos de la UE, aunque no exista una normativa europea interna; y, *por último*, cuando la celebración del acuerdo pueda afectar a las normas comunes adoptadas por la UE en el Derecho interno; en consecuencia, si la UE ha aprobado normas comunes para la aplicación de una política, los Estados miembros ya no tienen derecho a contraer obligaciones con Estados terceros que afecten a estas normas.

Esta competencia se ejerce siguiendo el reparto de competencias existente entre la Unión Europea y los Estados, de forma exclusiva o compartida, de acuerdo con los ámbitos especificados en los artículos 3 y 4 del TFUE<sup>449</sup>. En caso de que la competencia

---

<sup>449</sup> Este reparto de competencias fue introducido –por primera vez– por el Tratado de Lisboa, mediante una clasificación precisa de las mismas. Y así, el TFUE distingue tres tipos de competencia y contiene una lista no exhaustiva de los ámbitos de aplicación de cada uno de ellos:

- Las competencias exclusivas (artículo 3 del TFUE): la UE es la única que puede legislar y adoptar actos vinculantes en estos ámbitos. En consecuencia, el papel de los Estados miembros se limita a su aplicación, salvo que la Unión los autorice para adoptar solos determinados actos.

sea exclusiva, será únicamente la Unión Europea la que pueda negociar y celebrar el acuerdo, mientras que si ésta es compartida, el acuerdo será suscrito por los Estados miembros y por la Unión Europea al mismo tiempo. Se tratará en consecuencia de un acuerdo mixto al que los Estados miembros tendrán que dar su consentimiento.

- 
- Las competencias compartidas (artículo 4 del TFUE): la UE y los Estados miembros están autorizados a aprobar actos vinculantes en estos ámbitos. No obstante, los Estados miembros solo pueden ejercer su competencia en la medida en que la UE haya determinado no ejercer la suya.
  - Las competencias de apoyo (artículo 6 del TFUE): la UE solo puede intervenir al objeto de respaldar, coordinar o completar la acción de los Estados miembros. Por lo tanto, no dispone de poder legislativo en estos ámbitos y no puede interferir en el ejercicio de estas competencias reservadas a los Estados miembros.



### 5.3.- Las relaciones entre Derecho derivado y los CDI.

#### 5.3.1.- Planteamiento

Como hemos analizado, los CDI están subordinados tanto al Derecho originario de la Unión, como al Derecho derivado. No obstante, analizaremos como en la práctica existen ciertas normas de Derecho derivado que asumirán el Modelo OCDE, remitirán a los Convenios o establecerán un criterio de mínimos, con el que admitirán que otras normas nacionales o internacionales puedan llegar más lejos que ellas en la consecución de los objetivos que persigue o, incluso, subordinarán su aplicación a la celebración de un Convenio. También, por el contrario, encontraremos remisiones de los Convenios a ciertas Directivas que fundamentarán esta relación “de ida y vuelta” entre los Convenios y el Derecho derivado.

En teoría, las Directivas de armonización fiscal priman sobre los CDI –aunque, como puntualiza HERRERA MOLINA<sup>450</sup>, únicamente en el ámbito del Derecho de la Unión y sin eximir a los Estados miembros de la responsabilidad internacional en que puedan incurrir al incumplir sus compromisos con terceros Estados- e incluso pueden exigir su modificación.

Analizaremos a continuación las relaciones entre los CDI y una serie de Directivas seleccionadas que nos ayudaran a entender algunos de los problemas derivados de la doble imposición internacional en el seno de la Unión Europea. Problemas para los que NOCETE CORREA<sup>451</sup> encuentra solución en el Derecho derivado, al señalar que la mejor solución –sin ninguna duda- para eliminar la doble imposición internacional radicaría en la promulgación de una Directiva.

---

<sup>450</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M.: *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 174.

<sup>451</sup> Vid: NOCETE CORREA, F. J. (2008): *Los Convenios de doble imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*, Real Colegio de España, Bolonia 2008, página 270.

### 5.3.2.- Normas de Derecho derivado que asumirán el Modelo OCDE

Aunque, el TJUE en su jurisprudencia admite –en algunos asuntos relacionados con la residencia fiscal- que los Convenios basados en el Modelo OCDE para evitar la doble imposición se muestran muy efectivos<sup>452</sup> y en otros carece de valor para la interpretación de las Directivas que armonizan la fiscalidad indirecta, dado que se refiere tan sólo a los impuestos directos<sup>453</sup>, no podemos deducir de aquí que el Derecho derivado vaya a asumir el Modelo OCDE y sus comentarios. Pero, no obstante, si nos centramos en las Directivas y en los esfuerzos que la OCDE ha realizado en el diseño de instrumentos normativos destinados a favorecer el efectivo intercambio de información, no ya solamente entre los países miembros, sino también entre éstos y otras jurisdicciones o Estados no miembros, plasmada en el artículo 26 del modelo OCDE y a sus Comentarios, podemos observar no un seguimiento absoluto, pero si cierto seguimiento por parte de alguna Directiva. Nos estamos refiriendo, por supuesto, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Esta Directiva, aunque – al igual que la que ella deroga- no hace referencia alguna a los CDI, si contempla una serie de mecanismos para conseguir los datos concernientes a un contribuyente no residente para que éste pueda beneficiarse de una ventaja fiscal en un Estado distinto del de su residencia. Si atendemos a lo establecido por el párrafo 2 de los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al artículo 26 del Modelo OCDE cuando se define lo que engloba el concepto “información”, y que dice: *“Datos referentes a la sujeción fiscal de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, a la actividad económica de determinados sujetos, al período de residencia o estancias de una persona concreta en el territorio de un Estado, a cuestiones contables, cuestiones relativas al régimen jurídico (fiscal o no) de ciertas operaciones, rentas (calificación/sujeción) o entidades, [...]”* nos encontramos con una serie de datos que podrían resultar de gran valor para conseguir alguno de los resultados que desean lograrse con la Directiva y que cumplirían con el Considerando 7

---

<sup>452</sup> Ver en este sentido el asunto *Bouanich* (C-265/04).

<sup>453</sup> Ver en este sentido el asunto *FCE Bank* (C-210/04).

de la misma, que *“prevé una serie de medidas más claras y precisas con vistas a regular la cooperación administrativa entre los Estados miembros, cuando resulte necesario, con el fin de establecer, en particular por lo que respecta al intercambio de información, un ámbito de cooperación administrativa más amplio entre los Estados miembros. Una normativa más clara debería permitir, en particular, cubrir a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros”*.

No obstante, esta Directiva, como también sostenía MARTÍNEZ GINER<sup>454</sup> sobre su antecesora, sigue sin dar una respuesta total a los problemas que actualmente obstaculizan la lucha contra el fraude fiscal, por lo que deben utilizarse también otros instrumentos jurídicos que posibilitan el intercambio de información, como el modelo OCDE, como ya reconoció en el año 2000 el Grupo *ad hoc* sobre el Fraude Fiscal - creado por el Consejo a fin de reforzar la cooperación administrativa en materia de lucha contra el fraude fiscal (dada la ausencia de armonización en lo que a la imposición directa respecta)- al llegar incluso a recomendar apoyarse en los mecanismos derivados de los trabajos de la OCDE.

### 5.3.3.- Normas de Derecho derivado que remitirán a los Convenios

En cuanto a las normas que remiten a los Convenios, destacamos la Directiva 2003/48/ del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Esta Directiva, cuyo objetivo consiste en permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos, que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva de

---

<sup>454</sup> Vid.: MARTÍNEZ GINER, L. A.: “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Quincena Fiscal*, número 12, 2009, página 1 de la edición electrónica, que puede revisarse en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es).

conformidad con la legislación de este último Estado miembro, realiza las siguientes remisiones a los Convenios fiscales bilaterales o multilaterales:

*Primero*, al definir a la autoridad competente, en el apartado b) de su artículo 5, donde dispone que “para los terceros países, la autoridad competente a efectos de **Convenios fiscales bilaterales o multilaterales** o, en su defecto, cualquier otra autoridad competente para expedir certificados de residencia a efectos fiscales.”

En *segundo* lugar, a los efectos de eliminar la doble imposición que puede producirse como consecuencia de la retención a cuenta del pagador, al establecer en el apartado 3 de su artículo 14 que “si (...) los intereses percibidos por un beneficiario efectivo han sido objeto de cualquier otro tipo de retención y el Estado miembro de residencia concede un crédito de impuesto por dicha retención en virtud de su legislación nacional o de **Convenios relativos a la doble imposición**, dicha retención se deducirá antes de que se aplique el procedimiento (...).”

Y, en *tercer* lugar, en referencia a la posibilidad de que existan otras retenciones fiscales a cuenta, el artículo 16 establece que “La presente Directiva no impedirá que los Estados miembros practiquen otras retenciones distintas de las mencionadas en el artículo 11 de conformidad con sus legislaciones nacionales o con **Convenios sobre doble imposición**.”

#### 5.3.4.- Normas de Derecho derivado que establecerán un criterio de mínimos

Dentro de este apartado, debemos destacar dos Directivas en las que la doctrina señala que, de la interpretación de algunos de sus artículos, debe entenderse la posibilidad de acudir a las disposiciones convencionales que pudieran resultar aplicables cuando éstas pudieran alcanzar la finalidad perseguida por la Directiva de una manera más efectiva. Estas Directivas son la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros y la Directiva

2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

En la primera de ellas, queda clara la intención del legislador al incluir en su artículo 9, una “Cláusula de delimitación”, que establece:

*“La presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o contractuales que vayan más allá de las disposiciones de la presente Directiva y estén destinadas a eliminar o reducir la doble imposición sobre intereses y cánones.”*

En efecto, el legislador, aunque centra su objetivo en garantizar que los pagos de intereses y cánones sean gravados una vez en un Estado miembro y admite que las legislaciones fiscales nacionales (combinadas, en su caso, con Convenios bilaterales o multilaterales) no siempre garantizan la eliminación de la doble imposición y que su aplicación implica a menudo trámites administrativos onerosos y problemas de tesorería para las sociedades afectadas, no por ello los descarta como instrumentos útiles. Muy al contrario, el legislador establece en la Directiva un criterio de mínimos que no afectará a posibles disposiciones que vayan más allá de aquella, siempre en aras de la consecución de su objetivo final.

En la Directiva, Matriz-filial, destaca lo contenido en su artículo 7.2, al establecer que la misma *“(…) no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en Convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos”*. Este precepto supone – como asegura NOCETE CORREA<sup>455</sup>– el “permiso” de ésta para acudir a las disposiciones convencionales que pudieran resultar aplicables, cuando las mismas pudieran alcanzar la finalidad perseguida por la Directiva de una manera más efectiva.

---

<sup>455</sup> Vid: NOCETE CORREA, F. J. (2008): *Los Convenios de doble imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*, op. cit., página 238.

### 5.3.5.- Normas de Derecho derivado que subordinarán su aplicación a la celebración de un CDI

Éste es el caso de la Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (2003/48/CE), de 3 de junio de 2003, que subordina, de acuerdo con el apartado 2 de su artículo 17, su aplicación a la adopción de una serie de acuerdos internacionales con terceros Estados.

Estos acuerdos se centraban dos campos. Por un lado en que la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra aplicaran, a partir del 1 de enero de 2005, medidas equivalentes a las contenidas en esta Directiva, de conformidad con acuerdos celebrados por dichos países con la Unión Europea. Y por otro, que se establecieran todos los acuerdos u otros arreglos que estipularan que todos los territorios dependientes o asociados pertinentes (Islas del Canal, Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe) aplicarían, a partir de esa misma fecha, un intercambio automático de información del modo previsto en esta Directiva.

Lo que en principio puede parecer cierta subordinación por parte de la Directiva a la celebración de un Convenio, resultó ser un éxito al cumplirse los condicionantes del artículo 17, demostrando que –como afirma HERRERA MOLINA<sup>456</sup>, la Unión Europea posee una posición negociadora mucho más sólida de la que se produciría en una negociación aislada de los Estados miembros.

---

<sup>456</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 169.

## 5.4.- Análisis de la jurisprudencia del TJUE con relación a la doble imposición internacional

### 5.4.1.- Planteamiento general

A los efectos de establecer la jurisprudencia del TJUE en las relaciones del Derecho de la Unión con los CDI, consideramos muy acertada la clasificación que de estas Sentencias realiza HERRERA MOLINA<sup>457</sup> y que aquí reproducimos, aunque con algunos matices. Estas Sentencias se dividen en tres grupos: las Sentencias que introducen al CDI como elemento normativo que permite confirmar o descartar la existencia de una discriminación o restricción; las que presentan al CDI como fuente de principios con relevancia en el Derecho de la Unión; y las que ven en el CDI a una norma que colisiona con los preceptos de los Tratados

En el *primer grupo*, tenemos las Sentencias que se han remitido al CDI tanto para establecer si ha existido o no diferencia de trato entre residentes y no residentes, como para determinar si la situación en la que se encuentra el no residente es comparable con la del residente.

Al *segundo grupo* pertenecen las Sentencias en las que el Tribunal parece atribuir a los CDI la expresión de valores jurídicos internacionales asumidos por el propio Derecho de la Unión. En estos casos encontramos con *tres subgrupos*: el *primero*, donde aparece la doctrina del reparto de poder tributario, que admite que los Estados son libres para distribuir su soberanía del modo que estimen oportuno, sin que tal reparto pueda considerarse contrario al Derecho de la Unión, en particular cuando han seguido los criterios del modelo de CDI de la OCDE. *El segundo*, formado por las Sentencias que alegan la propia coherencia global del Convenio para negar que exista una causa de justificación que permita la restricción de las libertades. Se trata, en opinión de HERRERA MOLINA, de un efecto paradójico de la «coherencia global» que opera en contra de los Estados miembros: la lógica del Convenio ha de primar sobre las legislaciones nacionales. Y, por último, encontramos *un tercer subgrupo* en el que la jurisprudencia parece atribuir algún valor al modelo de CDI de la OCDE para

---

<sup>457</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 101 y siguientes.

interpretar la normativa interna cuya colisión con el Derecho de la Unión se discute. No obstante, en opinión de HERRERA MOLINA, en ninguna de las Sentencias el Tribunal llega a atribuir al modelo de CDI auténtico valor como fuente de principios jurídicos del Derecho de la Unión, constituyendo –en todo caso- los CDI, un mero elemento que delimita la situación jurídica cuya compatibilidad con las normas de Derecho de la Unión es objeto de control, sin impedir esto que, en ocasiones, el modelo adquiera especial relevancia práctica por reflejar una pauta muy extendida entre los Estados miembros.

*El tercer grupo* lo componen las Sentencias que, ante la existencia de una contradicción entre los CDI y el Derecho de la Unión, la supremacía es de este último. En efecto, el Tribunal deja claro en numerosas Sentencias que los CDI se muestran muy efectivos e incluso, pueden representar que de su aplicación se cumpla con el Derecho de la Unión que no habría sido posible de la aplicación de la normativa nacional, pero éstos únicamente serán compatibles con el Derecho de la Unión si, de acuerdo con su articulado, no ofrecen un trato menos favorable a un no residente que a un residente en una situación comparable.

Comenzaremos, en los epígrafes siguientes, comentando las posibilidades de poder utilizar los Convenios bien como norma delimitadora de la situación jurídica objeto de control, bien como fórmula para establecer los criterios de reparto del poder tributario entre dos Estados, donde se pondrá de manifiesto la existencia de tratos privilegiados a nacionales frente a no nacionales como ocurre en *Saint Gobain* o de previsiones que permiten seguir considerando residente habitual a un nacional que trasladó su residencia a otro Estado miembro, antes de su fallecimiento, como ocurre en *Van Hilten*

Analizaremos en las Sentencias *Gilly* y *Block* como la situación de doble imposición internacional, creada como resultado de un ejercicio de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros, propiciará la constatación del Tribunal de Justicia de una diferencia entre la situación donde la normativa fiscal de un Estado miembro causa una restricción de las libertades fundamentales y la situación donde hay un problema causado por la interacción de las normativas fiscales de dos Estados miembros.



En *Asscher y Gerritse* el Convenio actuará como la norma determinante a los efectos de poner de manifiesto la comparabilidad de las situaciones del residente y el no residente en el Estado de la fuente.

En otros asuntos, como en *ACT Group Litigation*, el Tribunal estimará que la existencia de varios Convenios y su aplicación a los contribuyentes puede derivar en que la situación entre dos no residentes no sean comparables en el mismo Estado de la fuente.

La coherencia fiscal también se situará entre el objeto de nuestro análisis, al ser objeto de constante alegación por parte de los Estados miembros al objeto de justificar un trato discriminatorio, como ocurre en *Wielockx*, o *Gschwind*.

Este estudio nos permitirá observar si el Tribunal de Justicia introduce al Convenio como elemento normativo que permite confirmar o descartar la existencia de una discriminación o restricción, lo presenta como fuente de principios con relevancia en el Derecho de la Unión, o si lo ve como una norma que colisiona con los preceptos de los Tratados.

5.4.2.- La utilización del Convenio como norma delimitadora de la situación jurídica objeto de control: *Saint Gobain*.

En este asunto (C-307/97)<sup>458</sup>, cuya Sentencia es de 21 de septiembre de 1999, nos encontramos con que el régimen fiscal, derivado de la aplicación de dos CDI<sup>459</sup>, negaba a una sociedad de capital no residente, que explotaba en Alemania una sucursal a través de la cual poseía participaciones en sociedades establecidas en otros Estados y percibía dividendos procedentes de dichas participaciones, el beneficio de una serie de ventajas fiscales compuestas por la exención del impuesto sobre sociedades para los

---

<sup>458</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997CJ0307:ES:PDF>

<sup>459</sup> Nos referimos al CDI celebrado entre Alemania y Estados Unidos de 1954/1965 y al CDI celebrado entre Alemania y Suiza de 1971, en la versión vigente en 1988

dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros, la imputación, al impuesto alemán sobre sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un Estado distinto de la República Federal de Alemania por los beneficios de una filial establecida en aquél y la exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros. Todas estas ventajas estaban reservadas únicamente a las sociedades sometidas en Alemania al pago de impuestos por obligación personal bien por la legislación nacional, bien por Convenios bilaterales celebrados con países terceros. En Alemania, estaban sometidas al pago de impuestos por obligación personal las sociedades que tuvieran su domicilio social o dirección en ese Estado, incluidas las filiales alemanas de sociedades extranjeras. En cambio, Saint-Gobain SA estaba sujeta en Alemania al pago de impuestos por obligación real, ya que ni su domicilio social ni su dirección comercial se encontraban en dicho Estado.

El TJUE consideró, al respecto que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro no se beneficiara, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de las ventajas fiscales comentadas, suponía que, para los establecimientos permanentes situados en Alemania de sociedades no residentes, *resulte menos interesante poseer participaciones en sociedades a través de sucursales alemanas, (...)lo que restringe la libertad de elección de la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro, que el artículo 52, párrafo primero, segunda frase, del Tratado, reconoce expresamente a los operadores económicos*<sup>460</sup>

Por consiguiente, como señala MAGRANER MORENO<sup>461</sup>, cuando la sucursal de una sociedad no residente no se beneficia de las mismas ventajas que la filial de una sociedad extranjera, se produce una vulneración de la libertad de elección de la forma jurídica del establecimiento secundario, concedida por los artículos 52 y 58 del TJCE. De ello se deriva, a contrario, que dicha libertad de elección implica que la sucursal de una sociedad que tenga su domicilio social en otro Estado miembro se beneficie en el

---

<sup>460</sup> Apartado 43 de la Sentencia.

<sup>461</sup> Vid.: MAGRANER MORENO, F. J.: *La Coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*, op. cit., página 185.

Estado de acogida de las mismas ventajas que las filiales de las sociedades que tengan igualmente su domicilio social en otro Estado miembro. Además, concluye el mismo autor, según la Sentencia Saint-Gobain ZN, el alcance de dicha igualdad de trato no se limita a los derechos concedidos por el Derecho del Estado de acogida, sino que se extiende a las ventajas previstas en los Convenios celebrados por el Estado de acogida con países terceros.

#### 5.4.3.- El CDI como fórmula para establecer los criterios de reparto del poder tributario entre dos Estados: *Bouanich* y *Van Hilten*

La Sentencia del asunto *Bouanich* (C-265/04)<sup>462</sup>, de 19 de enero de 2006, y la Sentencia del asunto *Van Hilten* (C-513/03), de 23 de febrero del mismo año, se encuadran dentro de la jurisprudencia del TJUE relativa a la libre circulación de capitales. Mientras en *Bouanich*, la apreciación del Tribunal versa sobre la distinción que hace la normativa nacional entre los accionistas residentes y no residentes, en lo que respecta a la tributación de los pagos al accionista, cuando se adquieren por la sociedad acciones con el fin de amortizarlas; en *Van Hilten*, el Tribunal deberá juzgar si un nacional de un Estado miembro, que traslada su residencia a otro Estado miembro, donde fallece, debe seguir siendo considerado residente habitual del Estado de origen, a efectos de imposición sobre su sucesión, si su ley nacional así lo prevé. Como analizaremos, aunque los hechos sean completamente diferentes, el enfoque del Tribunal seguirá el mismo sentido, aunque encontrará en la doctrina sectores enfrentados.

En el asunto *Bouanich*, nos encontramos con la señora Margaretha Bouanich, una residente habitual en Francia, titular de una serie de acciones de una sociedad domiciliada en Suecia, que las decide vender a la propia sociedad. El pago obtenido por ello es gravado por Suecia, de acuerdo con su normativa fiscal, como si se tratara de dividendos, sin que exista un derecho a deducir los gastos de adquisición de las acciones

---

<sup>462</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57968&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=731152>

amortizadas cuando dicho pago se abona a un accionista que no tiene su domicilio ni su residencia habitual en este Estado miembro, mientras que el pago percibido por la compra de acciones de la misma sociedad con el fin de amortizarlas que se abona a un accionista que tiene su domicilio o su residencia habitual en el referido Estado miembro es gravado como si fuera una ganancia patrimonial, con derecho a deducir los gastos de adquisición de las acciones amortizadas. No obstante, en virtud de la aplicación de la Ley sueca del impuesto sobre los dividendos y del CDI, se aplicó al importe desembolsado el impuesto sobre los dividendos a un tipo del 15 % en concepto de retención en la fuente y no de un 30% - como establece la ley sueca- al establecer este Convenio que si el beneficiario efectivo de dichos dividendos es una persona física residente en el otro Estado contratante, la tributación no podrá superar el 15 % del importe bruto de los dividendos.

La señora Bouanich interpone una reclamación ante la oficina tributaria competente, solicitando la devolución de la totalidad del impuesto sobre los dividendos que había abonado. Con carácter subsidiario solicitó la devolución de la parte del impuesto sobre los dividendos calculado sobre el valor nominal de las acciones recompradas. La oficina tributaria accede a la pretensión subsidiaria. No obstante, la señora Bouanich recurre esta resolución ante el *Länsrätten i Dalarnas län*<sup>463</sup>, solicitando la devolución total de este impuesto, alegando que es de aplicación el artículo 13.6 del CDI, que establece que las ganancias obtenidas por la transmisión de acciones sólo tributan en el Estado contratante en el que esté domiciliado el transmitente. Ante la desestimación de este Tribunal, la señora Bouanich recurre esta Sentencia ante el *Kammarrätten i Sundsvall*<sup>464</sup>, que plantea tres cuestiones prejudiciales al TJUE, a los efectos de conocer si esta normativa es compatible con la libre circulación de capitales, los efectos del CDI y la relación entre la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

---

<sup>463</sup> Este Tribunal era el Tribunal de lo contencioso-administrativo de la provincia de Dalarna. El 15 de febrero de 2010 fue remplazado por el nuevo *Länsrätten i Dalarnas län*, dependiente del Tribunal Administrativo de Falun.

<sup>464</sup> Este Tribunal, es el órgano jurisdiccional de apelación en litigios contencioso-administrativos. Véase en este sentido la página web <http://www.kammarrattensundsvall.se/Funktioner/English/The-Judicial-System/> que contiene amplia información sobre el sistema judicial sueco.

Antes de entrar en el estudio y dictamen sobre de las cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Justicia realiza un repaso tanto de la normativa nacional, como del Convenio franco-sueco (basado en el modelo de CDI elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) en el que advierte de lo contenido en el punto 31 de los Comentarios al artículo 13 del modelo de Convenio de la OCDE, que establece que “si un accionista vende acciones a la sociedad que las emitió, en el momento de la liquidación de dicha sociedad o de la reducción de su capital social liberado, la diferencia entre el precio de venta y el valor nominal de las acciones puede ser tratada, en el Estado donde reside la sociedad, como una distribución de beneficios y no como una ganancia de capital.”<sup>465</sup>

En cuanto a la cuestión referente a la compatibilidad de la normativa sueca con la normativa de la Unión Europea relativa a la libre circulación de capitales, el Tribunal de Justicia admite la existencia de una restricción a los movimientos de capitales, por la imposibilidad de la deducción de los gastos de adquisición por parte de los no residentes. No obstante, el Tribunal debe determinar si dicha restricción puede estar justificada y no constituye ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales<sup>466</sup>, examinando si las diferencias en la tributación de los ingresos obtenidos por la compra de acciones de accionistas residentes y no residentes está relacionada con situaciones que no resultan comparables objetivamente<sup>467</sup>. Tras analizar el caso concreto, el Tribunal entiende que “los gastos de adquisición están relacionados directamente con el importe pagado por la compra de las acciones, de modo que los residentes y los no residentes están, a estos efectos, en una situación comparable. No hay una situación objetivamente distinta que pueda justificar una diferencia de trato sobre este extremo entre las dos categorías de contribuyentes”<sup>468</sup>, entendiéndolo por ello que la normativa nacional constituye una discriminación arbitraria

---

<sup>465</sup> Apartado 15 de la Sentencia.

<sup>466</sup> Apartados 35 y 36 de la Sentencia

<sup>467</sup> El Tribunal alude a este análisis de comparabilidad en el apartado 39 de su Sentencia al establecer que “hay que examinar si las diferencias en la tributación de los ingresos obtenidos por la compra de acciones de accionistas residentes y no residentes está relacionada con situaciones que no resultan comparables objetivamente.”

<sup>468</sup> Apartado 40 de la Sentencia.

a los accionistas no residentes, ya que les impone mayores gravámenes que a los accionistas residentes en una situación objetivamente comparable.

Al respecto de si para analizar si el régimen jurídico aplicable por el Estado de la fuente debe tenerse en consideración además de la normativa interna lo dispuesto en los CDI, el Tribunal entiende que debe tenerlo en cuenta para dar una interpretación del Derecho de la Unión eficaz para el juez nacional. No obstante, el Tribunal señala que hay que comprobar si dichos accionistas reciben un trato más favorable que los accionistas no residentes. Y que para efectuar tal comprobación, es necesario conocer el importe de los gastos de adquisición de las acciones, así como su valor nominal<sup>469</sup>.

En este particular, el Tribunal concluye que incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en el litigio del que conoce, si la deducción del valor nominal y la aplicación del tope impositivo del 15 % a los accionistas no residentes lleva a un trato de éstos que no es menos favorable que el de los residentes que tienen derecho a deducir los gastos de adquisición y a los que se aplica un tipo del 30 %, ya que – como establece reiterada jurisprudencia de este mismo Tribunal<sup>470</sup> - la determinación y la apreciación de los hechos no es competencia del Tribunal de Justicia sino del juez nacional.

Este pronunciamiento del Tribunal, remite al Tribunal nacional la determinación de si la combinación de la base imponible y del tipo de gravamen aplicable a los contribuyentes no residentes les confiere un trato menos favorable, en una consideración conjunta de bases y tipos, dejando claro que los CDI se muestran muy efectivos e incluso, pueden representar que de su aplicación se cumpla con el Derecho de la Unión que no habría sido posible de la aplicación de la normativa nacional, pero únicamente serán compatibles con el Derecho de la Unión si de acuerdo con su articulado no ofrecen un trato menos favorable a un no residente que a un residente en una situación comparable.

---

<sup>469</sup> Apartado 53 de la Sentencia.

<sup>470</sup> Vid. a este respecto las Sentencias de 15 de noviembre de 1979, *Denkavit*, 36/79, Rec. p. 3439, apartado 12; de 5 de octubre de 1999, *Lirussi y Bizzaro*, asuntos acumulados C-175/98 y C-177/98, Rec. p. I-6881, apartado 37, y de 22 de junio de 2000, *Fornasar y otros*, C-318/98, Rec. p. I-4785, apartado 31

En definitiva, y siguiendo a HERRERA MOLINA, debemos hacer constar que de la argumentación del Tribunal puede deducirse que la solución derivada del Modelo OCDE no es compatible con el Derecho de la Unión, ya que conducirá a un trato discriminatorio de los no residentes siempre que el precio de adquisición de las acciones supere en determinado porcentaje al valor nominal. El hecho de que en un caso concreto –hipotéticamente el de la señora Bouanich– esto no suceda no basta para salvar el quebrantamiento de la libre circulación de capitales que se producirá en otros muchos supuestos con arreglo al mandato general de la norma<sup>471</sup>.

El asunto *Van Hilten* se origina en el litigio que tiene lugar entre los herederos de la señora Van Hilten-van der Heijden y la Administración tributaria neerlandesa, relativo a la cuota del impuesto de sucesiones sobre la herencia de la causante, cuyo pago reclama dicha Administración a los herederos. Esta señora, nacional neerlandesa y residente habitual en los Países Bajos hasta 1998, que trasladó su residencia habitual a Bélgica y, posteriormente en 1991, a Suiza, falleciendo el 22 de noviembre de 1997.

Al haber fallecido la señora Van Hilten-van der Heijden menos de 10 años después de dejar de residir de forma habitual en los Países Bajos, de acuerdo con la normativa neerlandesa relativa a sucesiones, se la consideró residente habitual en los Países Bajos en el momento del fallecimiento y, como consecuencia de ello, fue la Administración tributaria neerlandesa la que liquidó a cargo de sus cuatro herederos el Impuesto de Sucesiones sobre la totalidad de la herencia, que adquirieron en virtud del Derecho de sucesiones del citado Estado miembro y que incluía entre otras cosas, bienes inmuebles situados en los Países Bajos, Bélgica y Suiza, inversiones en valores cotizados en los Países Bajos, Alemania, Suiza y los Estados Unidos de América, así como cuentas bancarias abiertas en oficinas neerlandesas y belgas de entidades bancarias establecidas en la Unión Europea y administradas por éstas. Los herederos presentaron una reclamación contra esta resolución ante la Administración tributaria, que la denegó; por lo que interpusieron un recurso ante el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, que planteó dos cuestiones prejudiciales al TJUE, al entender que esta normativa constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales, no pudiéndose

---

<sup>471</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 144.

justificar su existencia por razones imperiosas de interés general, puesto que su única razón de ser consiste en impedir que el Reino de los Países Bajos pierda ingresos tributarios por el impuesto sobre sucesiones como consecuencia de la partida de sus nacionales.

Tras un repaso del Abogado General del asunto al reconocimiento progresivo de la libre circulación de capitales en el Derecho de la Unión hasta llegar a los actuales artículos 73B y 73C del Tratado CEE (actuales artículos 63 a 66 del TFUE) y de las disposiciones aplicables en el presente caso se contienen en la Ley de 1956 sobre las sucesiones (*Successiewet* 1956), al objeto de delimitar tanto la normativa del Derecho de la Unión a interpretar, como la normativa nacional que pudiera constituir una restricción de la libre circulación de capitales, el Abogado General del asunto precisa que el Protocolo anejo al Convenio celebrado entre la Confederación Suiza y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones, firmado en La Haya el 12 de noviembre de 1951, contiene la declaración de que “el Estado cuya nacionalidad poseía el causante al fallecer podrá recaudar el impuesto sobre sucesiones como si el causante hubiera tenido también en ese momento su domicilio en dicho Estado, siempre que el causante hubiera tenido efectivamente un domicilio en ese Estado en los diez años anteriores al fallecimiento y hubiera poseído la nacionalidad de ese Estado cuando renunció a su domicilio en este último; en tal caso, la parte del impuesto que dicho Estado no habría recaudado, si el causante no hubiera poseído la nacionalidad del mismo cuando renunció a su domicilio o cuando falleció, se deducirá del impuesto exigible, en razón del domicilio, en el otro Estado.”<sup>472</sup>

La defensa que de esta normativa hace el Gobierno neerlandés, en las observaciones presentadas en el asunto, se basa principalmente en dos presupuestos:

El primero, que en caso de fallecimiento, el patrimonio se determina en el momento en que éste se produce y sobre esta base se liquida el impuesto sobre sucesiones; por lo tanto, como en ese momento aún no se han producido movimientos

---

<sup>472</sup> Apartado 18 de las Conclusiones del Abogado General señor Philippe Léger presentadas el 30 de junio de 2005, que pueden encontrarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=59861&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=430013>



de capitales ni operaciones vinculadas a éstos, el Gobierno neerlandés considera que no existe ningún acto al que resulte aplicable la libre circulación de capitales.

Y el segundo, que no existe ninguna discriminación por razón de la nacionalidad entre el nacional neerlandés que continúa residiendo en los Países Bajos y el que los abandona, ya que la situación de un nacional neerlandés que se marcha de los Países Bajos es distinta de la de un nacional de otro Estado miembro que traslade de allí su residencia.

También la Comisión de las Comunidades Europeas presenta observaciones y, entre ellas, destaca su defensa de la normativa controvertida al señalar que la misma no establece ninguna distinción en función del lugar donde se encuentra la herencia, o una parte de ella, en el momento del fallecimiento del causante, no estableciendo ninguna restricción a los movimientos de capitales que tengan como destino u origen los Países Bajos. De lo que se desprende, a su juicio, que en el asunto principal la libre circulación de capitales no resulta afectada.

El TJUE, previo a su resolución señala, en referencia a la observación del Gobierno neerlandés, que una sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante o, en otras palabras, en una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio, de lo que se desprende que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado (actual artículo 63 del TFUE), salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. No obstante, el Tribunal aclara que lo que hay que analizar en este asunto es si esta normativa nacional constituye o no una restricción a los movimientos de capitales<sup>473</sup>.

Tras esta observación, el Tribunal dictamina que la normativa nacional controvertida, que establece que la sucesión de un nacional de un Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el nacional en cuestión hubiera

---

<sup>473</sup> Apartados 41 y 42 de la Sentencia.

continuado residiendo en ese mismo Estado miembro, permitiendo a la vez la deducción de las cuotas recaudadas por el Estado al que el causante trasladó su domicilio, **no constituye una restricción a los movimientos de capitales**, ya que prevé el mismo régimen impositivo en materia de sucesiones para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en el Estado miembro en cuestión, por lo que no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado miembro desde otro Estado, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero. Además, como la normativa sólo es aplicable a los nacionales del Estado miembro de que se trata, no puede constituir una restricción a los movimientos de capitales de los nacionales de otros Estados miembros.

Y al respecto de la posible existencia de una **discriminación** prohibida por el artículo 73B del Tratado (actual artículo 63 del TFUE), el Tribunal entiende que la diferencia de trato, entre los residentes que son nacionales del Estado miembro en cuestión y los que son nacionales de otros Estados miembros, **no puede considerarse que constituya una discriminación** prohibida por el artículo 73 B del Tratado (actual artículo 63 del TFUE), ya que, al no existir medidas de unificación o de armonización a escala comunitaria, dicha diferencia se deriva de la competencia atribuida a los Estados miembros para fijar, mediante Convenios o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario. Además, esta normativa se justifica por su finalidad de prevenir una evasión fiscal consistente en que un nacional de un Estado, en previsión de su fallecimiento, traslade su domicilio a otro Estado donde el impuesto sobre sucesiones sea menor, tal y como se desprende de los Comentarios a los artículos 4, 7, 9 A y 9 B del modelo de Convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), modelo que sigue el Convenio celebrado entre la Confederación Suiza y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones, firmado en La Haya el 12 de noviembre de 1951<sup>474</sup>.

Es interesante destacar aquí la afirmación del Tribunal, en referencia a las disposiciones nacionales que puedan provocar en el nacional un freno al traslado de su

---

<sup>474</sup> Apartados 47 y 48 de la Sentencia.

residencia habitual a otro Estado, señalando que el sólo motivo de obstaculizar el derecho a la libre circulación de un nacional no puede ser calificado de restricción a los movimientos de capitales<sup>475</sup>.

Del estudio de ambos casos, nosotros entendemos que existe un similar enfoque en el análisis del asunto, justificando en un caso la existencia de Convenio bilateral como una fórmula idónea para establecer los criterios de reparto del poder tributario entre dos Estados (*Van Hilten*), y en otro (*Bouanich*) determinando que, aunque exista un Convenio bilateral para evitar la doble imposición, tanto éste como la normativa nacional no serán compatibles con el Derecho de la Unión si de acuerdo con su articulado ofrecen un trato menos favorable a un no residente que a un residente en una situación comparable.

No obstante, un sector de la doctrina ve un enfoque diferente en el tratamiento de ambos casos por parte del Tribunal al entender que, mientras la Sala Tercera del Tribunal de Justicia (autora de las dos Sentencias) en la Sentencia del asunto *Bouanich* declara que un CDI, que sigue el modelo de Convenio elaborado por la OCDE puede vulnerar el Derecho de la Unión, en la Sentencia del asunto *Van Hilten* la decisión del Tribunal confía en las descripciones sobre prácticas legislativas que realizan los Comentarios a los artículos 4, 7, 9 A y 9 B del modelo de Convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos<sup>476</sup>, en materia de imposición de las sucesiones y donaciones y que, para admitir una legislación como la neerlandesa, exigirían una excepción expresa a lo dispuesto en el artículo 4 del modelo de Convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos en materia de imposición sobre las sucesiones y donaciones<sup>477</sup>.

---

<sup>475</sup> Apartado 49 de la Sentencia.

<sup>476</sup> Ver en este sentido el apartado 48 de la Sentencia.

<sup>477</sup> Ver en este sentido lo expuesto en CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y TRAPÉ VILADOMAT, M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea, op. cit.*, página 838.

#### 5.4.5- La doble imposición internacional como resultado de un ejercicio de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros: *Gilly y Block*

El más antiguo de los dos asuntos, *Gilly (C-336/96)*<sup>478</sup>, cuya Sentencia es de 12 de mayo de 1998, tiene por objeto una petición al TJUE destinada a obtener de éste una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6, 48 (actuales artículos 18 y 45 del TFUE) y 220 del Tratado CE (ya suprimido).

Este asunto trata de un nacional francés, el señor Gilly, profesor en un centro público de enseñanza en Francia y su esposa, la señora Gilly, alemana de origen y que ha adquirido la nacionalidad francesa por matrimonio, que trabaja como maestra en un centro público de enseñanza en Alemania. Ambos residen de forma habitual en Francia. Los rendimientos del trabajo asalariado percibidos por la señora Gilly, abonados por el *Land de BadenWürttemberg*, fueron sometidos a imposición en Alemania conforme a lo previsto en el Convenio de 21 de julio de 1959 entre la República Francesa y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición, por tratarse de remuneraciones públicas y tener la perceptora nacionalidad alemana. Francia no computaba los rendimientos de la señora Gilly en la base imponible de la pareja, si bien los tenía en cuenta para calcular el tipo aplicable a los rendimientos obtenidos en Francia, mientras estuvo en vigor la redacción dada a la letra a) del artículo 20 por el Protocolo adicional de 1969. Una vez modificada la redacción de esta disposición por el Protocolo de 1989, esos rendimientos se vieron también sometidos a imposición en Francia por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, consistente en el importe del impuesto francés que corresponde a esos rendimientos, aunque con derecho a una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, consistente en el importe del impuesto francés que corresponde a esos rendimientos.

El matrimonio recurrió esta tributación por excesiva, injustificada e incompatible con la letra c) del artículo 3 y los artículos 6, 48, 73 D (actual artículo 65 del TFUE) y 220 del Tratado del CE, solicitando la nulidad de las cuotas suplementarias que les exigía la administración tributaria francesa y el reconocimiento en favor de la

---

<sup>478</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996CJ0336:ES:PDF>

señora Gilly del estatuto fiscal de trabajador fronterizo<sup>479</sup>; y, subsidiariamente, que se declarara que la deducción en Francia por compensación de impuestos pagados en el extranjero debe ser igual al importe efectivo del impuesto satisfecho en Alemania y, en caso contrario, que los ingresos percibidos por la señora Gilly en ese país no se computen para calcular el impuesto que debe pagar el matrimonio en Francia. Reclamaron, además, la devolución del impuesto indebidamente percibido.

El *Tribunal Administratif de Strasbourg* suspendió el procedimiento y planteo las correspondientes cuestiones previas al TJUE a los efectos de obtener respuesta sobre:

En primer lugar, si el artículo 48 del Tratado se opone a las normas del Convenio que establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según que trabajen en el sector privado o en el sector público y, cuando trabajan en el sector público, según que tengan o no exclusivamente la nacionalidad del Estado al que pertenezca la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no (cuestiones primera, segunda y cuarta),

En segundo lugar, si una disposición de Derecho fiscal, que establece para los trabajadores fronterizos, que prestan sus servicios a personas jurídicas de Derecho público y que residen en uno de los Estados miembros, un régimen tributario distinto según que sean únicamente nacionales de este Estado o que posean las dos nacionalidades puede ser compatible con el artículo 6 del TCE (cuestión tercera).

En tercer lugar, si la finalidad de la eliminación de la doble imposición a que se refiere el artículo 220 del Tratado debe considerarse que tiene en lo sucesivo el carácter de una norma directamente aplicable y que, por lo tanto se incumpliría tanto por un CDI conforme al cual el régimen tributario aplicable a los trabajadores fronterizos de los

---

<sup>479</sup> Puede consultarse al respecto del marco jurídico del trabajo fronterizo el artículo “Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea”, del Parlamento Europeo, publicado en mayo de 1997 y alojado en [http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary\\_es.htm](http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.htm)

Estados firmantes del Convenio es distinto en función de su nacionalidad y del carácter público o privado del puesto de trabajo que ocupan, como por un régimen tributario que establezca una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, aplicable a un matrimonio residente en un Estado, que no tenga en cuenta el importe exacto del impuesto pagado en otro Estado, sino tan sólo una deducción que puede ser de un importe inferior (cuestión quinta).

Y, por último, si el artículo 48 (actual artículo 45 del TFUE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a que los nacionales de un Estado miembro, trabajadores fronterizos en otro Estado miembro, soporten mayor presión fiscal que las personas que desarrollan su actividad profesional en el Estado en el que residen, debido a un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el previsto en el CDI franco-alemán (cuestión sexta).

Con respecto a la aplicabilidad directa del artículo 220 del Tratado, el TJUE señaló que el mismo se limita a señalar como objetivo de dicha negociación la posible supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad, por lo que el mismo no tiene carácter de efecto directo.

A continuación, el Tribunal, en referencia a si el artículo 48 del Tratado se opone a las normas del Convenio que establecen un régimen tributario diferente para los trabajadores según el sector para el que trabajen, su condición o no de doble nacional y la duración de su prestación, éste examina, en primer lugar, si esta situación se encuentra regulada por las normas del Tratado relativas a la libre circulación de los trabajadores y, tras manifestar que la señora Gilly al residir habitualmente en Francia, Estado del cual adquirió la nacionalidad por matrimonio, aunque su nacionalidad de origen es la alemana, sin duda “...debe ser considerada, en este Estado (Francia), como un trabajador que ejerce su derecho de libre circulación, tal como está garantizado por el Tratado, para ejercer una actividad en un Estado miembro distinto de aquel en que reside”<sup>480</sup>, lo que no puede cuestionarse aunque siga manteniendo su nacionalidad de origen, declara que “un caso como el del asunto principal se halla comprendido dentro

---

<sup>480</sup> Apartado 21 de la Sentencia.

del ámbito de aplicación del artículo 48 del Tratado.<sup>481</sup> Por lo tanto, queda determinar si los criterios de sujeción fiscal son compatibles con el artículo 48 del Tratado.

El Tribunal, tras un estudio exhaustivo de los criterios de sujeción para repartir entre las partes contratantes la competencia, en materia de impuestos, sobre los rendimientos del trabajo por cuenta ajena contenidos en el Convenio firmado entre la República Francesa y la República Federal de Alemania, admitiendo la racionalidad de que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de Convenio elaborado por la OCDE en orden al reparto de la competencia fiscal<sup>482</sup>, y entendiendo que no queda acreditado que la designación del Estado que abona las retribuciones como Estado competente en materia de imposición de los rendimientos percibidos del sector público pueda tener, por sí misma, repercusiones negativas para los contribuyentes afectados<sup>483</sup>, responde que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de disposiciones como las de la letra a) del apartado 5 del artículo 13, del apartado 1 del artículo 14 y del artículo 16 del Convenio, las cuales establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según que trabajen en el sector privado o en el sector público y, cuando trabajen en el sector público, según que tengan o no la nacionalidad del Estado al que pertenece la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no<sup>484</sup>.

Sobre si el artículo 6 del Tratado CE se opone al establecimiento de un régimen tributario diferente, previsto en el Convenio, si los trabajadores fronterizos ejercen su actividad en el sector público, el Tribunal señala que, dado que este artículo está destinado a aplicarse de manera independiente únicamente en situaciones reguladas por el Derecho comunitario para las que el Tratado no prevea normas específicas contra la discriminación, el asunto no entra en su ámbito de aplicación por hallarse comprendido

---

<sup>481</sup> Apartado 22 de la Sentencia.

<sup>482</sup> Apartado 31 de la Sentencia.

<sup>483</sup> Apartado 34 de la Sentencia.

<sup>484</sup> Apartado 35 de la Sentencia.

dentro del artículo 48 del Tratado, el cual amplió y concretó el principio de no discriminación, en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores<sup>485</sup>.

Finalmente, en referencia a si de la interpretación del artículo 48 del Tratado puede deducirse que éste se opone a un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el previsto en el CDI franco-alemán, el Tribunal de Justicia entiende que la finalidad del mecanismo es evitar la doble imposición que perjudicaría a los residentes franceses que perciben en Alemania beneficios u otros rendimientos imposables a la vez en Alemania y en Francia, aunque en opinión de los demandantes en el asunto principal, únicamente una deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero podría evitar plenamente la doble imposición. No obstante, el Tribunal de Justicia, pone de manifiesto lo prevenido en la conclusión 66 del Abogado General del asunto<sup>486</sup>, al afirmar que este tipo de Convenios no es garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le someta en el otro, añade que las circunstancias desfavorables como consecuencia de este mecanismo deriva principalmente de las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros de que se trata, cuya fijación es competencia de los Estados miembros al no existir una normativa comunitaria en la materia y señala que, como han observado los Gobiernos francés, belga, danés, finlandés, sueco y del Reino Unido, si el Estado de la residencia estuviera obligado a imputar, en concepto de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, un importe superior al de la fracción del impuesto nacional correspondiente a los rendimientos generados en el extranjero, tendría que disminuir en un importe similar su importe correspondiente a los demás rendimientos, lo cual se traduciría en una pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado y, por consiguiente, podría atentar contra su soberanía en materia de fiscalidad directa. Por último, en referencia a la consideración o no de la situación personal y familiar del contribuyente, recurre a la jurisprudencia sentada por el asunto *Schumacker*<sup>487</sup>, para admitir que “por regla general, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en la medida en que el rendimiento percibido en el

---

<sup>485</sup> Apartados 37, 38 y 39 de la Sentencia.

<sup>486</sup> Estas Conclusiones pueden revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996CC0336:ES:PDF>

<sup>487</sup> Ver en este sentido los apartados 31 y 32 de la Sentencia *Schumacker* (C-279/93).



territorio de un Estado por el no residente no constituye casi siempre más que una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia”<sup>488</sup>.

Y, como consecuencia de todo lo expuesto por el Tribunal, éste entiende que “la elección por las partes contratantes, con objeto de repartirse la competencia en materia tributaria, de distintos criterios de sujeción, en particular el de la nacionalidad, en lo relativo a las retribuciones públicas percibidas en el Estado que no sea el de residencia, no puede constituir como tal una discriminación prohibida por el Derecho comunitario”<sup>489</sup>, por lo que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el establecido en el Convenio firmado entre la República Francesa y la República Federal de Alemania<sup>490</sup>.

El asunto *Block* (C-67/08)<sup>491</sup>, cuya Sentencia es de 12 de febrero de 2009, supone una continuación de la jurisprudencia sentada en asunto *Gilly*, que acabamos de analizar, aunque con matices propios, como el apuntado por HERRERA MOLINA, al señalar que el Tribunal rechaza la idea de concebir la doble imposición internacional –al menos la doble imposición jurídica– como una discriminación contraria a las libertades comunitarias<sup>492</sup>.

Se trata en este asunto de la petición de decisión prejudicial que tuvo por objeto la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE (actuales artículos 63 y 65 del TFUE), relativos a la libre circulación de capitales en el marco de un litigio entre la señora Block, residente en Alemania y heredera de una persona fallecida en Alemania, y el *Finanzamt Kaufbeuren*, relativo al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar sobre los depósitos de capital que el causante tenía en instituciones financieras

---

<sup>488</sup> Apartado 49 de la Sentencia.

<sup>489</sup> Apartado 53 de la Sentencia.

<sup>490</sup> Apartado 54 de la Sentencia.

<sup>491</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76237&pageIndex=0&doclang=ES&m ode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=534634>

<sup>492</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M.: *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 29.

situadas en España. El *Finanzamt Kaufbeuren* realizó una liquidación tributaria a la señora Block sin tener en cuenta el impuesto de sucesiones abonado en España, por lo que ésta presentó una reclamación contra dicha liquidación solicitando que el impuesto de sucesiones abonado en España se imputara en el impuesto de sucesiones que le correspondía pagar en Alemania, y que, en consecuencia, el exceso le fuese devuelto. El *Finanzamt Kaufbeuren*, en lugar de acceder a esta petición, resolvió autorizando que se minorara la base imponible del impuesto de sucesiones que le correspondía abonar en Alemania en la cuantía del impuesto de sucesiones abonado en España, aduciendo que la imputación del impuesto de sucesiones español quedaba excluida, de acuerdo con la normativa fiscal alemana, puesto que los depósitos de capital en instituciones financieras situadas en España no están contemplados. Estos depósitos de capital no constituyen un «patrimonio en el extranjero» en el sentido de la normativa fiscal. Según el *Finanzgericht*, si bien es cierto que los depósitos de capital están sometidos a doble imposición, “no corresponde a las autoridades fiscales alemanas subvencionar a otros Estados miembros”<sup>493</sup>. Al acudir a casación, el *Bundesfinanzhof* señala, que, dada la inexistencia de armonización comunitaria en lo que respecta al concepto de «patrimonio en el extranjero», la señora Block está sometida a doble imposición, puesto que para determinar la exacción del impuesto de sucesiones sobre los depósitos de capital, la República Federal de Alemania utiliza el punto de conexión del domicilio del acreedor, mientras que el Reino de España utiliza el del domicilio del deudor. Ante esta situación, el Tribunal remite cuestión prejudicial al TJUE a fin de que éste se pronuncie sobre si esta doble imposición es contraria al Derecho comunitario, ya que, por un lado, si la totalidad del patrimonio del causante hubiese estado situada en Alemania, únicamente habría sido exigible el impuesto de sucesiones alemán y, por otro, en lo que respecta al punto de conexión para la tributación, el criterio del domicilio del acreedor no es menos lógico que el del domicilio del deudor, puesto que el patrimonio heredado pertenece al acreedor. Además el órgano jurisdiccional alemán desea conocer si en caso de que dicha doble imposición constituya una restricción a la libre circulación de capitales, ésta estaría justificada.

El Tribunal de Justicia comienza por admitir las sucesiones como movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que sus elementos

---

<sup>493</sup> Apartado 12 de la Sentencia.

constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro, siguiendo la jurisprudencia de Sentencias como *Van Hilten*<sup>494</sup>. Y con respecto a este asunto concretamente, concluye que al encontrarnos con “una situación en la que una persona residente en Alemania en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra, también residente en dicho Estado miembro, créditos de capital frente a una institución financiera situada en España que han sido gravados por el impuesto de sucesiones tanto en Alemania como en España no es, en modo alguno, una situación puramente interna”.<sup>495</sup>

Admite también, el Tribunal, que “...el hecho de que algunos bienes hereditarios, tales como los créditos de capital, estén excluidos en Alemania del concepto de «patrimonio en el extranjero»...” “...da lugar, en el caso de que los créditos se tengan frente a una institución financiera situada en otro Estado miembro que haya recaudado el impuesto de sucesiones sobre dichos créditos, en el presente caso, el Reino de España, a una carga fiscal superior a la que habría que soportar si dichos créditos se tuviesen contra una institución financiera situada en Alemania”, pero, no obstante, esta desventaja se produce por el ejercicio en paralelo de la potestad tributaria por parte de dos Estados miembros.<sup>496</sup> Y por ello, porque se trata de efectos negativos que derivan de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales, el único que puede eliminarlos o atenuarlos es un CDI, ya que, como admite el Tribunal, “...el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad Europea”<sup>497</sup>, disponiendo los Estados miembros de “cierta autonomía”, no teniendo “...la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas

---

<sup>494</sup> Ver en este sentido el apartado 39 de la Sentencia *Van Hilten*.

<sup>495</sup> Apartado 21 de la Sentencia.

<sup>496</sup> Apartados 27 y 28 de la Sentencia.

<sup>497</sup> Exceptuando la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición.

de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero”.

Y así, el Tribunal responde a las cuestiones planteadas señalando que los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a la normativa fiscal alemana controvertida, al utilizar el lugar de la residencia habitual del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter «extranjero» de los bienes que forman la herencia y, por consiguiente, de imputar en Alemania el impuesto de sucesiones abonado en otro Estado miembro.

No obstante, HERRERA MOLINA advierte que el verdadero problema –que no llegó a plantear el órgano alemán– no está en la compatibilidad de las normativas alemana o española con el Derecho de la Unión, sino en la restricción de la libre circulación de capitales que deriva de la superposición de ambas legislaciones. Por lo que, si esta cuestión se hubiera planteado abiertamente, el Tribunal debería haber declarado su incompatibilidad con una correcta interpretación de las libertades, dejando plena libertad a ambos Estados miembros sobre el modo de eliminar el conflicto por vía convencional o unilateral. Y concluye que, en su opinión, los Tribunales nacionales deberían reformular el planteamiento de las cuestiones sobre la doble imposición y el Tribunal de Justicia debería rectificar –o, mejor, precisar– su respuesta reconociendo la existencia de una discriminación.<sup>498</sup>

Del contenido de esta Sentencia se desprenden con nitidez tres conclusiones<sup>499</sup>: *en primer lugar*, que los Estados miembros son libres para fijar los criterios de

---

<sup>498</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M.: *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 140.

<sup>499</sup> En estas conclusiones se sigue a las que fueron sistematizadas por Juan LÓPEZ RODRÍGUEZ en su conferencia «Derecho comunitario y Convenios de Doble Imposición», impartida en el I Congreso Internacional de Derecho tributario «El Impuesto sobre Sociedades en una Economía Globalizada: el tránsito hacia su armonización europea», celebrado en Valencia los días 20 y 21 de mayo de 2009 y se han extraído de MAGRANER MORENO, F. J.: “La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: Situación actual y perspectivas de futuro”, op. cit, página 174.

imposición; *en segundo lugar*, que no existe obligación exigible particularmente a cada Estado miembro de eliminar la doble imposición; y, *por último*, que no existe un derecho individual a reclamar contra una situación de doble imposición.

En efecto, como sostiene O'SHEA, desde *Gilly* (y así lo hemos podido ver en *Block*), hay una diferencia entre la situación donde la normativa fiscal de un Estado miembro causa una restricción de las libertades fundamentales y la situación donde hay un problema causado por la interacción de las normativas fiscales de dos Estados miembros<sup>500</sup>. En la última situación, la cual el Tribunal de Justicia clasifica como una disparidad, el Derecho de la Unión, lamentablemente, no puede ofrecer una solución<sup>501</sup>.

#### 5.4.5.- El CDI como norma determinante de la comparabilidad: *Asscher* y *Gerritse*

Las Sentencias de los asuntos *Asscher* (C-107/94)<sup>502</sup> y *Gerritse* (C-234/01)<sup>503</sup> son un claro ejemplo de cómo el Tribunal se dirige a los Convenios con el fin de determinar la comparabilidad de dos situaciones a fin de estimar si el trato dispensado a un nacional puede ser discriminatorio.

En *Asscher*, cuya Sentencia es de 27 de junio de 1996, se trata de un nacional holandés con residencia fiscal en Bélgica y con actividad en ambos Estados (administrador de una sociedad en Bélgica y director y socio único de otra holandesa). Según el Convenio entre ambos países, la retribución que le abonaba la sociedad holandesa sólo tributa en Holanda, si bien en Bélgica, donde tributan el resto de las rentas que obtiene al ser su Estado de residencia, son tenidas en consideración para determinar el tipo de gravamen. Al cotizar a la seguridad social belga desde su traslado de residencia, Holanda somete a tributación los salarios que obtiene en este país al tipo

---

<sup>500</sup> Ver en este sentido el apartado 31 de la Sentencia.

<sup>501</sup> Vid.: O'SHEA, T.: "European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes?", op. cit., página 78.

<sup>502</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CJ0107:EN:PDF>

<sup>503</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001CJ0234:EN:PDF>

del 25 por 100, general de no residentes, y no al tipo del 13 por 100, correspondiente al primer tramo de la escala de gravamen que sería el aplicable a un no residente que obtuviera el 90 por 100 de sus ingresos mundiales en Holanda.

La posición del Gobierno holandés se centra en defender que el objetivo del tipo de gravamen superior es compensar la aplicación de la progresividad del impuesto a la que escapan determinados no residentes a causa de su obligación fiscal limitada a los rendimientos percibidos en Holanda<sup>504</sup>.

Ante esta alegación, el Tribunal de Justicia acude al estudio del Convenio entre ambos países, en concreto al punto 1 del apartado 2 del artículo 24 y, precisando que éste sigue el modelo de los apartados 1 y 3 del artículo 23A del modelo de CDI de la OCDE (método de exención con reserva de progresividad), determina que “los ingresos obtenidos en el Estado en que el sujeto pasivo ejerce su actividad económica sin ser residente sólo puede someterse a gravamen en este Estado, y quedan exentos en el Estado de residencia. No obstante, este último sigue teniendo la posibilidad de computarlos para calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo, con el fin de aplicar la regla de progresividad.”<sup>505</sup> Y por ello, el Tribunal entiende que el hecho de ser no residente no permite eludir la aplicación de la regla de progresividad, estando los dos grupos de sujetos pasivos, por tanto, en una situación comparable respecto a dicha regla.

Por todo ello, el Tribunal admite que el trato fiscal deparado a un nacional sí puede resultar contrario al principio de no discriminación, al entender que “(...) aunque las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas no pueden aplicarse a situaciones puramente internas a un Estado miembro, (...), el alcance del artículo 52 del Tratado (actual artículo 49 del TFUE) no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión a los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos, por su propio comportamiento, se

---

<sup>504</sup> Apartado 46 de la Sentencia.

<sup>505</sup> Apartado 47 de la Sentencia.

encuentran, respecto del mismo, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y de las libertades que garantiza el Tratado”.<sup>506</sup>

Algunos autores han querido ver en esta Sentencia, un cambio respecto a la Sentencia del asunto *Werner*, en la que el Tribunal de Justicia entiende que el trato fiscal dado a un nacional es una cuestión interna y estimar aquí que ese trato puede resultar contrario al principio de no discriminación. No obstante, VIDAL MARTÍ, aclara esta posible nueva postura del Tribunal de Justicia, al señalar que “*en Werner sólo se ejercía actividad en el Estado donde era nacional (no en aquel al que trasladó su residencia); en ASSCHER se ejerce una actividad en ambos Estados (tanto antes como después del cambio de residencia)*”<sup>507</sup>.

En el asunto *Gerritse*, cuya Sentencia es de 12 de junio de 2003, al Tribunal de Justicia se le plantea una decisión prejudicial acerca de la interpretación del mismo artículo que en *Asscher* (el actual artículo 49 del TFUE), en referencia a la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 por 100 a los no residentes, por aplicación del Convenio celebrado el 16 de junio de 1959 entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y otros impuestos y para regular otras cuestiones de índole tributaria, mientras que los residentes están sujetos a una escala de gravamen progresiva, que puede constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad, contraria al artículo 59 del Tratado CE (actual artículo 56 del TFUE).

El Tribunal, al efectuar el análisis de comparabilidad, señala que los Países Bajos, en cuanto Estado de residencia, incluyen en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los rendimientos cuya imposición compete a Alemania. No obstante, tienen en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial, lo que significa que, en lo que atañe a la

---

<sup>506</sup> Apartado 32 de la Sentencia.

<sup>507</sup> Vid.: VIDAL MARTÍ, B.: “La residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria”, op. cit., página 141.

norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario.<sup>508</sup>

Y a quien corresponde, a juicio del Tribunal de Justicia, comprobar si el tipo impositivo del 25 por 100 es superior al que resultaría de la aplicación de la escala de gravamen progresiva –lo que supondría una oposición al Derecho de la Unión- no es a éste, sino al órgano jurisdiccional remitente.

Esta Sentencia, para una gran parte de la doctrina, significa extender aún más las situaciones de comparabilidad entre residentes y no residentes. Ya que si en la Sentencia del asunto *Schumacker* exigía al no residente, para admitir la comparación, obtener la mayor parte de sus ingresos en el Estado de la fuente, y en *Asscher* se apreciaba una naturaleza objetiva en la ventaja, ahora se extiende la situación de comparabilidad a quien obtiene una parte muy reducida de sus ingresos en el otro Estado, aunque la ventaja tenga naturaleza subjetiva. Por ello, consideran que esta extensión puede conllevar el riesgo de calificar cualquier diferencia de trato entre residente y no residente como discriminatoria, salvo que concurra una causa objetiva de diferenciación. E incluso el de hacer tributar al no residente de forma más ventajosa que al residente (es la denominada discriminación inversa, que hemos analizado anteriormente).<sup>509</sup>

El proceso argumental seguido por el Tribunal de Justicia en esta Sentencia también es objeto de crítica por parte de un sector de la doctrina, aunque considerado sólido para otro. Este proceso argumental es explicado de forma excelente por GARCÍA PRATS, mediante la distinción tres fases diferenciadas, que reproducimos aquí:

---

<sup>508</sup> Apartados 53 y 54 de la Sentencia.

<sup>509</sup> Vid.: VIDAL MARTÍ, B.: “La residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria”, op. cit., página 145.



*En primer lugar*, “la constatación de una diferencia de tratamiento, efectiva o meramente potencial, entre dos situaciones que se presuponen implícitamente comparables”.

*En segundo lugar*, “el descubrimiento de los factores que ponen de manifiesto las diferencias objetivas entre las situaciones comparadas que permitan justificar la diferencia de tratamiento”.

*Y, por último*, “junto al análisis de las situaciones comparadas se alegan y examinan otras razones objetivas que justifiquen el mantenimiento de los efectos diferenciados a las situaciones comparadas”<sup>510</sup>.

El proceso argumental que lleva al Tribunal de Justicia a esta resolución, siguiendo las fases comentadas por GARCÍA PRATS, no deja lugar a la indiferencia doctrinal. MARTÍN JIMÉNEZ lo considera poco convincente<sup>511</sup> y LANG, de acuerdo con esta calificación, a mayor abundamiento, indica que el Tribunal, para justificar su decisión, “incluso se vio obligado a distinguir entre diferentes mínimos exentos”<sup>512</sup>. Mientras, por otro lado y en contestación a estas críticas, O’SHEA no advierte ninguna novedad en el proceso y señala que esta decisión “constituye un mero ejemplo de una situación que se da en un Estado miembro de acogida relativa a la libre prestación de servicios”, en la cual “aplica su análisis de comparabilidad a través de las libertades fundamentales y su jurisprudencia, tanto en el contexto fáctico como jurídico, ya que las normas del Estado miembro de acogida forman parte siempre del entorno jurídico del asunto”<sup>513</sup>.

---

<sup>510</sup> Vid.: GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, op. cit., páginas 96 y 97

<sup>511</sup> Vid.: MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las CCEE”, *Revista Española de Derecho financiero*, nº 122, 2004, página 461.

<sup>512</sup> Vid.: LANG, M.: “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, *EC Tax Review*, volume 18, número 3, 2009, página 10.

<sup>513</sup> Vid.: O’SHEA, T.: “European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes?”, op. cit., página 56 y 57.

5.4.6.- Normas interiores, en el ámbito de la doble imposición, que son contrarias a las libertades fundamentales por carecer de justificación: *Lankhorst-Hohorst, Denkvit Internationaal, Amurta, Dijkman y Tankreederei I*.

En relación con las libertades fundamentales nos encontramos con cinco asuntos que nos dan un amplio espectro de como aborda el Tribunal de Justicia esta cuestión cuando las disposiciones para evitar la doble imposición se convierten en un obstáculo a la libertad de establecimiento, la libre circulación de capitales o la libre prestación de servicios.

En el asunto *Lankhorst-Hohorst*, cuya Sentencia es de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00)<sup>514</sup>, tiene por objeto una petición de decisión prejudicial dirigida al TJUE, por el *Finanzgericht Münster* (Alemania).

Se trata de un asunto en el que respecto a una filial establecida en Alemania se recalificó, por parte de la Administración Tributaria, el pago de intereses por ésta a su sociedad matriz domiciliada en los Países Bajos como una distribución encubierta de beneficios, no aplicando la exención prevista y sometiendo a gravamen como tales al tipo del 30 %, en aplicación de la legislación fiscal alemana.

El argumento del Tribunal remitente, para considerar no aplicable la exención prevista en la legislación fiscal alemana, era que la misma se prevé para los casos en que la sociedad de que se trate también hubiera podido obtener recursos ajenos de un tercero en idénticas condiciones (concedido sin garantía y acompañado de una declaración de patrocinio), lo que no era posible dado el excesivo endeudamiento de la demandante en el litigio principal y de su incapacidad para ofrecer garantías. Por su parte, la sociedad alegó que la concesión del préstamo por el socio neerlandés supuso un intento de salvamento por parte de éste y que los intereses pagados al mismo no podían ser calificados como distribución encubierta de beneficios.

---

<sup>514</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000CJ0324:ES:HTML>

Del estudio de la normativa, el Tribunal advierte que en virtud del artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la *KStG*, los intereses pagados por una filial residente como retribución de recursos ajenos procedentes de una sociedad matriz no residente son gravados como distribución encubierta de dividendos al tipo del 30 %, mientras que, cuando se trata de una filial residente cuya sociedad matriz, beneficiaria del crédito fiscal, es también residente, los intereses pagados son tratados como gastos y no como dividendos encubiertos.

El Tribunal de Justicia, atendidas las alegaciones de las partes y la normativa apuntada, admitió que la diferencia de trato entre filiales residentes en función del domicilio de su sociedad matriz constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, en principio prohibido por el artículo 43 TCE (actual artículo 49 del TFUE), ya que la disposición fiscal controvertida en el litigio principal hacía menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el Estado miembro que adopte dicha disposición. Y, por lo tanto, consideró contraria a la libertad de establecimiento la norma anti-subcapitalización alemana, que –además– no admite prueba en contrario en el caso de que no se trate de un montaje completamente artificioso.

En la Sentencia, de 14 de diciembre de 2006, del asunto *Denkavit* (C-170/05)<sup>515</sup>, se trata de una petición de decisión prejudicial, proveniente del *Conseil d'État* francés, referente a la existencia de una retención en la fuente en caso de distribución de dividendos por una filial residente a una sociedad matriz no residente, mientras que los dividendos distribuidos por una filial residente a una sociedad matriz residente estaban casi totalmente exentos del impuesto sobre sociedades.

De acuerdo con la normativa francesa, los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una no residente, daban lugar a una retención al tipo del 25 %, mientras que para los dividendos distribuidos por una sociedad residente a un accionista

---

<sup>515</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=64720&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=762548>

residente, no estaba prevista retención alguna. Únicamente se incluía un 5 % de dichos dividendos en el beneficio neto imponible de la sociedad matriz residente en Francia.

Junto a la normativa nacional, se encontraba vigente el Convenio entre el Gobierno de la República Francesa y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, el cual disponía que aunque los dividendos abonados por una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes a un residente en el otro Estado estarán sujetos a tributación en este último Estado. Sin embargo, en virtud del artículo 10, apartado 2, del citado Convenio, dichos dividendos podrán gravarse en el Estado de residencia de la sociedad que los distribuye, cuando se trate de una sociedad matriz que posea un mínimo del 25 % del capital de la filial, a un tipo máximo del 5 % (la matriz, en este caso, poseía el 50 % del capital de filial y, posteriormente el total). Junto con esto, el Reino de los Países Bajos debía conceder una reducción equivalente al importe del impuesto recaudado en Francia, sin que dicha reducción pueda superar el impuesto neerlandés devengado sobre tales componentes de la renta.

La retención que se le aplicó a los dividendos fue de un 5%, siendo recurrida la misma, al considerar la sociedad que la retención en la fuente prevista en la legislación francesa de que se trata no afecta a la sociedad residente que distribuye dividendos, sino a la sociedad matriz no residente a quien se abonan tales dividendos.

En este asunto debía aclararse, en primer lugar, si, habida cuenta de dicha diferencia de trato fiscal, una sociedad matriz residente y una sociedad matriz no residente se hallaban en una situación objetivamente comparable a la vista del mecanismo de retención de los dividendos en la fuente. Sobre este particular, el Tribunal de Justicia se pronuncia positivamente, al dictaminar que, a partir del momento en que un Estado miembro, de una forma unilateral o por vía de acuerdos, sujeta al impuesto sobre la renta, no sólo a los accionistas residentes sino también a los accionistas no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes<sup>516</sup>. Por lo tanto, al negarse a conceder a las sociedades matrices no residentes

---

<sup>516</sup> Apartado 35 de la Sentencia.

el trato fiscal nacional, más ventajoso, dispensado a las sociedades matrices residentes, la legislación nacional objeto del debate constituye una medida discriminatoria incompatible con el Tratado, en la medida en que prevé una tributación de los dividendos abonados por las filiales residentes a las sociedades matrices neerlandesas más gravosa que la de los mismos dividendos pagados a las sociedades matrices francesas<sup>517</sup>.

Como hemos analizado, esta normativa sí elimina la doble imposición de dividendos en las operaciones internas pero, sin embargo, somete a retención el reparto de dividendos a no residentes, lo que constituye una restricción discriminatoria de la libertad de establecimiento, que podría haberse eliminado mediante la combinación del CDI y la normativa del otro Estado, algo que no ha sucedido en este caso.

La siguiente Sentencia, de 8 noviembre 2007, en el asunto conocido como *Amurta* (C-379/05)<sup>518</sup>, aunque someterá al dictamen del Tribunal de Justicia sobre la aplicación, por parte de un Estado, de medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el TFUE, contará también como protagonista con el pago de dividendos por parte de una sociedad residente a sociedades beneficiarias establecidas en otro Estado miembro.

El marco jurídico de este asunto está configurado por la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, la normativa nacional neerlandesa y el CDI y prevenir la evasión fiscal en materia de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, celebrado el 20 de septiembre de 1999 entre el Reino de los Países Bajos y la República Portuguesa.

Se trata en este asunto del reparto de dividendos realizado por una sociedad residente en los Países Bajos a cuatro sociedades, una residente en los Países Bajos y el resto en Portugal. Mientras los dividendos pagados a la sociedad residente en Países

---

<sup>517</sup> Apartado 39 de la Sentencia.

<sup>518</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=72277&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=753438>

Bajos no fueron gravados con el impuesto sobre los dividendos ya que a éstos les era de aplicación la exención prevista en normativa nacional holandesa, a las demás se les practicó una retención fiscal sobre los dividendos al tipo del 25 %, debido a que la participación de las mismas en la sociedad participada no alcanzaba el umbral mínimo de participación de la sociedad matriz en el capital de la filial, establecido en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435. La retención fue objeto de reclamación por parte de una de las sociedades residentes en Portugal (Amurta), la cual se desestimó. Por lo que, Amurta interpuso un recurso ante el *Gerechtshof te Amsterdam*, solicitando la anulación de dicha resolución y la devolución de la retención fiscal sobre los dividendos. Al considerar que la solución del litigio principal requería una interpretación del Derecho de la Unión, el *Gerechtshof te Amsterdam* decidió suspender el curso del procedimiento y plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

El Tribunal de Justicia, tras señalar, *primero*, que –como hemos analizado- la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho la Unión Europea, *segundo*, que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante Convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición; y, *tercero*, que la situación no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes<sup>519</sup>, afirma que, aunque “(...) corresponde efectivamente a los Estados miembros determinar si debe evitarse, y en qué medida, la doble imposición económica de los beneficios distribuidos y establecer, a este efecto, de forma unilateral o mediante Convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos dirigidos a evitar o a atenuar esta doble imposición económica, (...) éste sólo hecho no les permite aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE”<sup>520</sup>.

---

<sup>519</sup> Apartados 16, 17 y 21 de la Sentencia.

<sup>520</sup> Apartado 24 de la Sentencia.

Por todo ello, y dado que los dividendos distribuidos entre las sociedades no establecidas en los Países Bajos se gravan en la sociedad que los distribuye, en méritos del impuesto sobre las sociedades, y en la sociedad beneficiaria, en méritos del impuesto sobre los dividendos, y, de este modo, sufren una doble imposición económica, mientras que, respecto a los dividendos distribuidos entre las sociedades establecidas en los Países Bajos, se evita tal doble imposición económica, el Tribunal estima que dicho trato desfavorable puede disuadir a las sociedades establecidas en otro Estado miembro de invertir en los Países Bajos y, por consiguiente, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE (actual artículo 63 del TFUE)<sup>521</sup>.

La Sentencia, de 1 julio 2010, en el asunto C-233/09<sup>522</sup>, conocido en la jurisprudencia por *Dijkman*, trata de un matrimonio de residentes belgas y la negativa de la administración tributaria belga a reembolsarles, en particular, el impuesto municipal complementario del impuesto sobre la renta de las personas físicas, recaudado en los ejercicios tributarios 2004 y 2005 en proporción al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que recae sobre determinados rendimientos del capital mobiliario procedentes de inversiones y depósitos en los Países Bajos.

La normativa belga recoge la posibilidad de que las aglomeraciones urbanas y los ayuntamientos establezcan un impuesto complementario del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a cargo de los habitantes del Reino de Bélgica, que son sujetos pasivos, respectivamente, en dicho municipio o en los municipios que forman parte de la citada aglomeración urbana, consistente en un tanto por ciento uniforme del impuesto devengado por el Estado. No obstante, la normativa establece que los contribuyentes que residen en dicho Estado, que perciben intereses o dividendos procedentes de fondos depositados o invertidos en otro Estado miembro, están sujetos a este impuesto municipal complementario –si está establecido– cuando no hayan designado a un intermediario establecido en el Estado en que residen para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma

---

<sup>521</sup> Apartados 27 y 28 de la Sentencia.

<sup>522</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=79084&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=753380>

naturaleza procedentes de fondos depositados o invertidos en el Estado en que residen, por estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no declararse y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto.

A estos contribuyentes, que fueron objeto de imposición por separado, se les aplicó el recargo municipal adicional, fijado por el municipio de residencia de los demandantes al tipo del 8 por ciento del impuesto devengado por el Estado. Los contribuyentes interpusieron dos reclamaciones contra las liquidaciones de los ejercicios 2004 y 2005. En la de 2004 se oponían a que mediante el impuesto se recaudara un 25 por ciento de los dividendos, pues el Reino de los Países Bajos ya había recaudado un impuesto sobre los dividendos procedentes de ese país, y, por otra parte, al pago del impuesto municipal complementario. En la de 2005, únicamente se oponían al pago del impuesto municipal, ya que en este ejercicio no fueron objeto de retención en la fuente sobre los rendimientos del capital mobiliario. El asunto llegó al *hof van Beroep te Antwerpen*, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la correspondiente cuestión prejudicial.

El Tribunal de Justicia, previo a resolver, recuerda a las partes que el artículo 49 CE (actual artículo 56 del TFUE) exige suprimir cualquier restricción a la libre prestación de servicios, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que proporciona legalmente servicios análogos<sup>523</sup>. Además advierte que la legislación belga puede afectar tanto al ejercicio de la libertad de circulación de capitales como al de la libertad de prestación de servicios, al disuadir al residente de dicho Estado miembro de invertir sus capitales en una sociedad establecida en otro Estado miembro, así como un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros, por cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en el primer Estado miembro<sup>524</sup>.

---

<sup>523</sup> Apartado 23 de la Sentencia.

<sup>524</sup> Apartados 30 y 31 de la Sentencia.



Finalmente, el Tribunal de Justicia estima que la legislación nacional constituye tanto una restricción a la libertad de circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 56 CE (actual artículo 63 del TFUE)<sup>525</sup>, como a la libertad. Además, añade que la sujeción, por parte de un Estado miembro, de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de depósitos e inversiones en otro Estado miembro a una tributación adicional con respecto a los que proceden de depósitos e inversiones realizados en el primer Estado miembro supone, en sí misma, un trato fiscal desfavorable contrario a la libertad de circulación de capitales. Y, aunque ese trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental goce de otras ventajas, no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión por la existencia de éstas, aun suponiendo que existan<sup>526</sup>.

En la Sentencia, de 22 diciembre de 2010, del asunto C-287/10<sup>527</sup>, conocido jurisprudencialmente como *Tankreederei I*, se trata de una sociedad, Tankreederei, con domicilio social en Luxemburgo, que gestiona desde dicho Estado miembro dos buques destinados a la navegación fluvial en el marco de su actividad que consiste en abastecer de hidrocarburos de combustible a los buques marinos (abastecimiento de combustible o «bunkering») en los puertos de Amberes (Bélgica) y de Ámsterdam (Países Bajos). La mencionada sociedad solicitó acogerse, para los ejercicios fiscales de los años 2000 a 2003, a las bonificaciones fiscales por inversión, de acuerdo con la normativa fiscal de Luxemburgo, solicitud que le denegó la *administration des contributions directes* del Gran Ducado de Luxemburgo debido a que los buques afectados se utilizaban en el extranjero.

Es muy interesante destacar en este comentario que el propio Tribunal de Justicia recuerda en la Sentencia que, como ya ha declarado en reiteradas ocasiones, el artículo 56 del TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las

---

<sup>525</sup> Apartado 36 de la Sentencia.

<sup>526</sup> Apartados 40 y 41 de la Sentencia.

<sup>527</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83461&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=753519>

prestaciones puramente internas de un Estado miembro<sup>528</sup>. Añade además, el Tribunal de Justicia que esta normativa nacional, que somete las inversiones efectuadas en el territorio de otro Estado miembro, en el que la empresa de que se trata no está domiciliada, a un régimen fiscal menos favorable que el reservado a las inversiones utilizadas en el territorio nacional puede, si no disuadir a las empresas nacionales de prestar, en otro Estado miembro, servicios que requieren la utilización de bienes de inversión situados en ese último Estado miembro, al menos hacer dicha prestación de servicios transfronterizos menos atractiva o más difícil que la prestación de servicios en el territorio nacional mediante bienes de inversión situados en ese último<sup>529</sup>.

Todo ello, unido a la no justificación de la restricción a la libre prestación de servicios derivada de esta normativa nacional<sup>530</sup>, hace que el Tribunal de Justicia dictamine que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro en virtud de la cual se deniega una bonificación fiscal por inversión a una empresa establecida únicamente en dicho Estado miembro, por el mero hecho de que el bien de inversión, respecto del que se solicita dicha bonificación, se utiliza físicamente en el territorio de otro Estado miembro<sup>531</sup>.

5.4.7.- La no obligación del Estado de la fuente de eliminar la doble imposición de los dividendos pagados a no residentes: *ACT IV GLO*.

La Sentencia, de 12 de diciembre de 2006, del asunto conocido en la jurisprudencia como *ACT IV GLO (C-374/04)*<sup>532</sup> forma parte, como asegura HERRERA MOLINA, de una serie de Sentencias<sup>533</sup> en las que el Tribunal reconoce que el Estado

---

<sup>528</sup> Apartado 15 de la Sentencia.

<sup>529</sup> Apartado 17 de la Sentencia.

<sup>530</sup> Apartado 20 de la Sentencia.

<sup>531</sup> Apartado 36 de la Sentencia.

<sup>532</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=66365&pageIndex=0&doclang=ES&m ode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1267918>

<sup>533</sup> Estas Sentencias son, además de la Sentencia objeto de este comentario, *FII Group Litigation (C-446/04)* y *Thin Cap Group Litigation (C-524/04)*.

de la fuente no está obligado a eliminar la doble imposición económica de los dividendos pagados a no residentes en los mismos términos en que la elimina para sus propios residentes, salvo que someta a tributación el mencionado reparto de dividendos<sup>534</sup>.

En este asunto, en el que se trata de una demanda colectiva (*group litigation order*) sobre el ACT (pago a cuenta del Impuesto sobre sociedades o *advance corporation tax*), constituida por unas reclamaciones de restitución y/o compensación interpuestas contra los *Commissioners of Inland Revenue* ante la *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, a raíz de la Sentencia *Metallgesellschaft* y otros (C-397/98 y C-410/98) la disputa se centra en el establecimiento por parte del Reino Unido de una normativa relativa al impuesto de sociedades que da lugar a una doble imposición.

La normativa británica establece que una sociedad no residente en Reino Unido está, en principio, sujeta allí al impuesto sobre su renta únicamente por los ingresos que tengan su origen en dicho Estado miembro, lo que incluye los dividendos que percibe de una sociedad residente en el referido Estado. No obstante, cuando una sociedad no residente no disfruta de un crédito fiscal en el Reino Unido, no está allí sujeta al impuesto sobre su renta por dichos dividendos. En cambio, cuando, en virtud de un CDI celebrado por Reino Unido, una sociedad no residente tiene derecho en este Estado miembro a un crédito fiscal completo o parcial, está sujeta en ese mismo Estado al impuesto sobre su renta por los dividendos que percibe de una sociedad residente. Y, respecto a las personas físicas, establece que una persona física no residente en Reino Unido está, en principio, sujeta al impuesto sobre la renta en este Estado miembro por lo que respecta a los dividendos que tengan allí su origen pero, en la medida en que dicha persona no disfrute en ese mismo Estado miembro de un crédito fiscal en virtud de la legislación nacional o de un CDI, no está sujeta al impuesto sobre la renta por tales dividendos en el referido Estado. Mientras que Reino Unido, en los CDI celebrados con otros Estados miembros o con países terceros, se reserva generalmente el derecho de someter a imposición los dividendos pagados por sus residentes a no residentes, dichos

---

<sup>534</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M. : *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 114 y siguientes.

CDI contienen a menudo limitaciones al tipo impositivo que el Reino Unido puede aplicar. Este tipo máximo puede variar según las circunstancias y, en particular, en función de que un CDI conceda al accionista un crédito fiscal completo o parcial<sup>535</sup>.

La idea expuesta de no obligación del Estado de la fuente de eliminar la doble imposición de los dividendos pagados a no residentes es transmitida por el Tribunal de Justicia en la Sentencia de esta forma: “respecto de la aplicación de mecanismos dirigidos a evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica, no es comparable la posición de un Estado miembro en el que residen tanto las sociedades que distribuyen beneficios como los accionistas finales a la de un Estado miembro en el que reside una sociedad que reparte dividendos a una sociedad no residente que, a su vez, los abona a sus accionistas finales, en la medida en que este último Estado actúa, en principio, en su mera condición de Estado de origen de los beneficios distribuidos”<sup>536</sup>.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia señala que, a partir del momento en que un Estado miembro, de modo unilateral o por vía convencional, sujeta al impuesto sobre la renta no sólo a los accionistas residentes, sino también a los no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de dichos accionistas no residentes se aproxima a la de los residentes<sup>537</sup>. Y al gravar Reino Unido a la beneficiaria no residente se produce la doble imposición. El Tribunal de Justicia explicó que si el Estado miembro de residencia de la sociedad que genera los beneficios que se han de repartir decide ejercer su competencia fiscal no sólo sobre los beneficios generados en dicho Estado, sino también sobre la renta procedente del referido Estado percibida por las sociedades beneficiarias no residentes, es el mero ejercicio por este mismo Estado de su competencia fiscal lo que, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, da lugar a un riesgo de doble imposición en cadena. En tal caso, para que las sociedades beneficiarias no residentes no se enfrenten a una restricción a la libertad de establecimiento prohibida, en principio, por el artículo 43 TCE (actual artículo 49 del TFUE), el Estado de residencia de la sociedad que

---

<sup>535</sup> Apartados 14 a 17 de la Sentencia.

<sup>536</sup> Apartado 65 de la Sentencia.

<sup>537</sup> Apartado 68 de la Sentencia.

distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la doble imposición en cadena, las sociedades accionistas no residentes estén sujetas a un trato equivalente al que disfrutaban las sociedades accionistas residentes<sup>538</sup>.

Lo que para nosotros es el punto más significativo de la Sentencia es la aceptación por parte del Tribunal de Justicia de la sugerencia del Abogado General GEELHOED, que, tras enumerar las que –a su juicio- son las obligaciones del Estado de la fuente derivadas del artículo 43 TCE, manifiesta que el perjuicio potencial para las sociedades matrices no británicas no está provocado por las normas domésticas del Reino Unido sino que se deriva del modo en que los Estados han optado por repartir la potestad tributaria, en ejercicio de su competencia y de conformidad con el Derecho fiscal internacional<sup>539</sup>. Esto puede expresarse como “(...) una obligación de tratar a los no residentes de un modo comparable a los residentes (no discriminación), en tanto que esos no residentes se encuentran dentro de su jurisdicción fiscal.”<sup>540</sup>

De forma similar se expresa HERRERA MOLINA al afirmar que “(...) la jurisprudencia obliga a aplicar igualdad de trato entre las situaciones internas y las transfronterizas respecto del instrumento utilizado para eliminar la doble imposición, y éste aplica –en los supuestos que examinamos– con ocasión del gravamen adicional que sufren los dividendos. Por consiguiente, sólo el Estado que establece esta imposición adicional en las operaciones «interiores» está obligado a extenderlo a las operaciones «transfronterizas». Esto sucede en el caso del Estado «perceptor» de los dividendos (que los somete a tributación como renta del socio) y con aquél estado «pagador» que somete los dividendos a una retención definitiva en concepto de obligación real de contribuir,

---

<sup>538</sup> Apartado 70 de la Sentencia.

<sup>539</sup> Apartados 66 al 81 de las conclusiones del abogado general sr. Geelhoed, presentadas el 23 de febrero de 2006. Pueden revisarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56203&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1272197>

<sup>540</sup> Seguimos en esta conclusión lo manifestado por O’SHEA en: O’SHEA, T.: “European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes?”, op. cit., páginas 66 y 67.

pero no con el Estado que se limita a gravar los beneficios de la sociedad residente, sin someter a gravamen el reparto de dividendos a un no residente”.<sup>541</sup>

#### 5.4.8.- La coherencia fiscal: *Wielockx*

La coherencia fiscal es el argumento que suelen esgrimir los Estados para justificar una restricción a las libertades fundamentales de la Unión Europea. Analizaremos en la Sentencia del asunto *Wielockx* (C-80/94)<sup>542</sup>, de 11 de agosto de 1995, como justifica el TJUE la no apreciación de este argumento.

Se trata en este asunto de la petición al TJUE, por parte del *Gerechtshof te's-Hertogenbosch* (Países Bajos) de una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actual artículo 49 del TFUE) en el marco de un litigio entre el Sr. Wielockx, ciudadano belga residente en Bélgica, y el *Inspecteur der directe belastingen*, acerca de la negativa de este último a deducir del rendimiento imponible del interesado las dotaciones a la reserva para la vejez. El Sr. Wielockx ejerce, en calidad de asociado independiente, la profesión de fisioterapeuta en Venlo (Países Bajos), donde obtiene la totalidad de sus rendimientos y donde es gravado. Existe un CDI bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre los Países Bajos y Bélgica.

El Gobierno belga defiende que la imposibilidad de deducir las primas abonadas a una aseguradora establecida fuera de Bélgica es compensada por la no imposición de las rentas o capitales futuros constituidos a través de dichas primas, de acuerdo con la normativa belga. No obstante, la Comisión, frente a este argumento, subraya que sólo pueden beneficiarse de esta disposición los contribuyentes que hayan mantenido su domicilio fiscal en Bélgica, lo que normalmente no sucede con la mayoría de los nacionales de otros Estados miembros, los cuales podrían verse avocados a una imposición sobre las cantidades percibidas por los aseguradores. A este argumento el

---

<sup>541</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M. : *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, op. cit., página 116.

<sup>542</sup> Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CJ0080:ES:PDF>

Gobierno señala que esa consecuencia se produciría debido a la falta de armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros y no de un obstáculo a la libre circulación de trabajadores creado por la ley belga.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia entiende que el principio de reciprocidad previsto en los Tratados impide que los Estados miembros aleguen la coherencia fiscal de sus sistemas tributarios para justificar una restricción de las libertades comunitarias, puesto que la exigencia de coherencia se agota en los términos pactados por los propios Estados en el Convenio o, como concluye GARCÍA PRATS, “(...) existiendo un CDI, la coherencia del sistema tributario toma como punto de partida el cumplimiento recíproco de obligaciones mutuamente aceptadas sobre el ejercicio limitado de las competencias tributarias sobre determinados tipos de rentas. En estas circunstancias, no es posible alegar la coherencia exigiendo la correlación entre deducciones e ingresos como interés público protegible frente al ejercicio de las libertades fundamentales, puesto que no existe tal interés público alegable bajo la coherencia fiscal, cuando el propio Estado ha convenido en prescindir del mismo<sup>543</sup>. Según el Tribunal de Justicia, “como resultado de los Convenios para evitar la doble imposición que, como el anteriormente mencionado, siguen el modelo del Convenio tipo de la OCDE, el Estado grava todas las pensiones percibidas por los residentes en su territorio, sea cual sea el Estado donde se hayan abonado las cotizaciones, pero, por el contrario, renuncia a gravar las pensiones percibidas en el extranjero, aunque se deriven de cotizaciones abonadas en su territorio, que ha considerado deducibles. Por tanto, la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes.”<sup>544</sup>

Además, el Tribunal afirma que “Por estar garantizada la coherencia fiscal sobre la base de un Convenio bilateral celebrado con otro Estado miembro, dicho principio no puede invocarse para justificar la denegación de una deducción como la que es objeto de

---

<sup>543</sup> Vid.: GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, op. cit., páginas 198 y 199.

<sup>544</sup> Apartado 24 de la Sentencia.

debate»<sup>545</sup>, impidiendo al señor Wielockx que se deduzca las cotizaciones pagadas en el extranjero. El Tribunal entiende que el Convenio garantiza una coherencia fiscal recíproca entre los Estados miembros, basada en el gravamen de todas las pensiones percibidas en su territorio con independencia del lugar de cotización. Por consiguiente, no cabe alegar una coherencia «interna» –renuncia al gravamen de las pensiones percibidas en el otro Estado– para excluir la deducibilidad de las cotizaciones. En definitiva, el Convenio determina el modo en que ha de aplicarse el principio de coherencia.<sup>546</sup>

---

<sup>545</sup> Apartado 25 de la Sentencia.

<sup>546</sup> Vid.: HERRERA MOLINA, P. M. : Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario, op. cit., página 135.



## 5.5.- Consideraciones finales

Aunque diferentes autores, encuentran argumentos contradictorios en la jurisprudencia del TJUE, en nuestra opinión el Tribunal sigue una línea recta donde Sentencia tras Sentencia se aprecian la misma aproximación o toma de contacto con los hechos y coherencia absoluta de sus resoluciones con anteriores, a las que acude en innumerables ocasiones.

En la Sentencia del asunto *Sant Gobain*, el Tribunal utiliza tanto el CDI celebrado entre Alemania y Estados Unidos de 1954/1965, como el CDI celebrado entre Alemania y Suiza de 1971, en la versión vigente en 1988, para delimitar la situación jurídica objeto de control, estableciendo que cuando la sucursal de una sociedad no residente no se beneficia de las mismas ventajas que la filial de una sociedad extranjera, se produce una vulneración de la libertad de elección de la forma jurídica del establecimiento secundario, concluyendo que esas ventajas previstas en los Convenios deben extenderse.

En la resolución de las Sentencias *Bouanich* y *Van Hilten* el Tribunal de Justicia, además de analizar tanto a la normativa nacional, como a los Convenios suscritos, acude a los comentarios al modelo de CDI de la OCDE<sup>547</sup>, entendiendo que, dado que los Convenios forman parte del marco jurídico aplicable a los asuntos, la mejor forma de interpretar las disposiciones de un Convenio que sigue un modelo es acudir a los comentarios del Modelo en cuestión. En *el primer* caso, remite el asunto al Tribunal nacional a fin de que determine si la combinación de la base imponible y del tipo de gravamen aplicable a los contribuyentes no residentes les confiere un trato menos favorable; y en *el segundo*, entiende que la diferencia de trato, entre los residentes que son nacionales del Estado miembro en cuestión y los que son nacionales de otros Estados miembros, no puede considerarse que constituya una discriminación prohibida por el actual artículo 63 del TFUE, ya que, al no existir medidas de unificación o de armonización a escala comunitaria, dicha diferencia se deriva de la competencia

---

<sup>547</sup> En el asunto *Bouanich* al punto 31 de los Comentarios al artículo 13 y en el asunto *Van Hilten* a los Comentarios a los artículos 4, 7, 9 A y 9 B. Ambos del modelo de Convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)

atribuida a los Estados miembros para fijar, mediante Convenios o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario.

Como hemos analizado al tratar de la residencia fiscal en los CDI, la distribución del poder tributario es competencia de los Estados miembros, por lo que –como resultado de ese ejercicio de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros- podrán darse situaciones de doble residencia que podrán constituir una restricción contraria a las libertades comunitarias y una discriminación frente a los residentes sin vínculos en otros Estados miembros, pues pueden originar situaciones de doble imposición. Esta es la situación que se da tanto en *Gilly*, como en *Block* y que el Tribunal de Justicia, tras el estudio de los criterios de sujeción para repartir entre las partes contratantes la competencia, en materia de impuestos, sobre los rendimientos, contenidos en el Convenio firmado entre los Estados miembros, lamentablemente, no puede ofrecer una solución. El Tribunal de Justicia decide en el *primer* asunto que no existe tal discriminación en la elección de los distintos criterios de sujeción, en particular el de la nacionalidad; mientras que en el *segundo*, aunque añade algunos matices como su posicionamiento a favor de la no obligación de los Estados miembros de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar la doble imposición, concluye que utilizar el lugar de la residencia habitual del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter «extranjero» de los bienes que forman la herencia y, por consiguiente, de imputar en un Estado miembro el impuesto de sucesiones abonado en otro Estado miembro no supone una restricción de las libertades fundamentales.

Aunque en ocasiones, el Tribunal no podrá ofrecer una solución a una situación de doble imposición, al tratarse de situaciones en las que los Estados miembros han acordado la distribución de su poder tributario a través de un Convenio, en otras, el Convenio servirá como instrumento –en manos del Tribunal de Justicia- para determinar la comparabilidad de dos situaciones a fin de estimar si el trato dispensado a un nacional puede ser discriminatorio. Sirva de ejemplo lo que ocurre en *Asscher*, donde el artículo 24 del Convenio celebrado entre Países Bajos y Bélgica para evitar la doble imposición, siguiendo el modelo de los apartados 1 y 3 del artículo 23A del Convenio tipo de la OCDE y que establece que el hecho de ser no residente no permite eludir la aplicación de la regla de progresividad, conduce al Tribunal a entender que los dos grupos de

sujetos pasivos están en una situación comparable respecto a dicha regla. Lo mismo ocurre en *Gerritse*, donde, el Convenio celebrado entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición los Países Bajos, en cuanto Estado de residencia, incluyen en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los rendimientos cuya imposición compete a Alemania. No obstante, tienen en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial, lo que para el Tribunal de Justicia significa que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituirá una discriminación indirecta.

También nos encontramos, dentro del ámbito de la doble imposición, con normas que, con el objetivo de evitar la doble imposición, acaban convirtiéndose en un obstáculo a las libertades fundamentales. Entre estas normas, nos encontramos con normas que establecen una retención a los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una no residente, mientras que para los dividendos distribuidos por una sociedad residente a un accionista residente, no prevén retención alguna. O la sujeción, por parte de un Estado miembro, de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de depósitos e inversiones en otro Estado miembro a una tributación adicional con respecto a los que proceden de depósitos e inversiones realizados en el primer Estado miembro. Aunque, en la mayoría de ocasiones la normativa sí elimina la doble imposición en las operaciones internas, sin embargo, somete a retención las operaciones que tienen como destinatarios a no residentes o hace más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro. Es muy interesante recordar aquí lo expuesto por el Tribunal de Justicia en el caso *Amurta*, al señalar que, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros y éstos, de forma unilateral o mediante Convenios celebrados con otros Estados miembros, pueden elaborar los mecanismos que estimen convenientes, dirigidos a evitar o a atenuar la doble imposición, pero, sin embargo, éstos deben ejercer su competencia respetando el Derecho la Unión Europea.

En definitiva, el reparto que los Estados hagan entre sí del poder tributario es libre, siempre y cuando garanticen que no se produzca una discriminación. Para determinar si ésta existe no sólo será necesario analizar la situación tributaria del Estado que, aparentemente, la provoca, sino –con matices- el conjunto de la normativa interna y los CDI de los Estados que intervienen. Y, finalmente, si ninguno de estos instrumentos eliminan el trato discriminatorio, puede ser de gran utilidad acudir a los modelos de CDI (como el de la OCDE) para determinar qué Estado es responsable de eliminar la discriminación, en la medida en éstos reflejan las soluciones dominantes presentes en la red de CDI de los Estados miembros.<sup>548</sup>

---

<sup>548</sup> Seguimos en esta conclusión a HERRERA MOLINA en: HERRERA MOLINA, P. M. : Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario, op. cit, página 147.

## CONCLUSIONES FINALES

### Primera. Aspectos dogmáticos

En referencia a los aspectos dogmáticos de la norma tributaria, debemos resaltar su naturaleza jurídica, su concepción como verdadera norma jurídica y la determinación de su ámbito de aplicación espacial.

El principio de reserva de ley como mecanismo de protección del ciudadano frente a las arbitrariedades del poder público, que establecen tanto la LGT española, como la *Bill of Rights* (Carta de Derechos) de 1688 y la *Parliament Act 1911* (Ley del Parlamento) británicas justifica el estudio del ámbito espacial de las mismas, su naturaleza jurídica y los límites que, de existir, deba respetar el legislador en el momento de diseñar el hecho imponible.

La concepción tanto de la ley tributaria, como de la ley presupuestaria, como verdaderas normas jurídicas y no, únicamente, como normas jurídicas en sentido formal, ha seguido un largo camino en el que no han faltado opositores. El cambio de concepción tendente al reconocimiento de la norma tributaria como norma jurídica fue liderado por los autores GRIZIOTTI, VANONI y Achille Donato GIANNINI, quienes convencieron a la mayoría de la doctrina de que la confusión de concebir la norma tributaria como norma jurídica, únicamente, en sentido formal se debía a que autores como LOLINI y DI PAOLO no habían distinguido la doble personalidad del Estado como titular del poder público y como sujeto de intereses, ya que ambos roles en el supuesto de la norma tributaria convergen en el mismo sujeto: El Estado.

Al respecto de la ley presupuestaria, esta discusión sobre el carácter de ley material, y no solamente formal, que fue expuesta de manera inequívoca por Massimo Severo GIANNINI, fue zanjada en España por el Tribunal Constitucional en la sentencia 27/1981, de 14 de mayo, al afirmar que la ley presupuestaria se configura como una verdadera ley, lo que da por superada la cuestión de su carácter formal o material de ley. No obstante, como consecuencia, fundamentalmente, de este reconocimiento surgieron las denominadas leyes "de acompañamiento" de las Leyes de Presupuestos, que son leyes ordinarias cuya finalidad es recoger todas aquellas materias

que habían quedado excluidas de las leyes anuales de presupuestos de acuerdo con la doctrina constitucional, y que deben su nombre a la tramitación parlamentaria de las mismas, paralela a la de las Leyes de Presupuestos. Aún, reconociendo su naturaleza de ley ordinaria, y por ello carente de las especialidades procedimentales que los reglamentos parlamentarios atribuyen a las Leyes de Presupuestos, sin embargo, su constitucionalidad sigue siendo discutida –desde la Ley 22/1993, de 29 de diciembre que fue la primera ley “de acompañamiento” que se aprobó- debido a su contribución a la dispersión normativa, lo que dificulta su aplicación.

En referencia al ámbito espacial de aplicación de la norma tributaria, conviene comenzar señalando que el concepto de ámbito espacial de aplicación de una norma puede definirse como un espacio determinado en el cual las normas son válidas, vigentes, están llamadas a cumplirse y se aplican, lo que sin duda identifica el territorio del Estado como ámbito de validez de sus normas. Este concepto va más allá del ámbito territorial en el cual rige su soberanía, lo que crea un nexo entre soberanía y poder tributario.

En el análisis del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias hemos diferenciado dos aspectos: la determinación la eficacia de la ley en el espacio, o la determinación del espacio donde la ley produce efectos; y la determinación de la extensión de la ley en el espacio, o la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular. Mientras, el *primero* de ellos, no supone un problema en la determinación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias, el *segundo*, es –sin lugar a dudas- el problema esencial, debido a la doble caracterización del Estado –personal y territorial- por lo que, tal y como apunta la doctrina internacionalista, esto supondrá que dos serán, en general, los posibles principios de aplicación de las normas tributarias en el espacio: el personal y el territorial.

El principio personal de aplicación de las normas tributarias en el espacio supondrá la existencia de la residencia, como criterio de conexión que responderá a aquel y en cuya virtud las leyes tributarias desplegarán efectos que irán más allá de la simple territorialidad, siendo el vínculo entre las actuaciones exteriores del residente y el Estado una condición personal del residente que le acompañará allá donde vaya, sin perjuicio de que pueda cambiar, incluso con facilidad, al ser la residencia un criterio

eminentemente fáctico. Esta manifestación del principio personal se basa en una conexión de la persona con el territorio de un Estado y no supone una concreción del principio de personalidad ya que, aunque es evidente que la relación entre el residente y el país de residencia se establece a través del territorio, esto no es óbice para que la misma sea una manifestación del principio de personalidad. Sin duda, la confusión procede precisamente de identificar personalidad con nacionalidad.

En la actualidad, la mayoría de Estados toman la residencia como criterio para la tributación de las rentas mundiales o el patrimonio mundial del contribuyente, sometiendo a gravamen toda su renta o patrimonio, sin importar el Estado de obtención de los mismos. Mientras que, utilizan el criterio de territorialidad para el resto de tributos, al ser considerado más adecuado. La distinción entre ambos criterios –como afirma BAENA AGUILAR- es clara y a ella acuden tanto los Estados en sus normas internas como en los Convenios bilaterales. Tanto es así que, en la práctica, la realidad es que el criterio de la residencia –que implica una serie de lazos con el Estado y un disfrute de tanto sus infraestructuras, como de la protección que le otorgan las autoridades administrativas- ha ido sustituyendo al de la nacionalidad, que encuentra su fundamento en la posibilidad para el contribuyente, como en el caso de Estados Unidos, de retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección consular allí donde se encuentre. La principal característica del criterio de la nacionalidad se centra en la posibilidad del Estado de gravar las rentas de sus nacionales de forma ilimitada, independientemente de su origen o del lugar donde residan dichos nacionales.

En el caso de España, la LGT actual establece claramente la distinción de dos criterios de conexión entre el territorio de aplicación de las normas tributarias y la situación de hecho contemplado en las mismas: el criterio de territorialidad, que tiene carácter general; y el criterio de residencia, que se aplica especialmente a los tributos de naturaleza personal. A pesar de las críticas al respecto de mantener separadas en la LGT de 1963 las ideas de residencia y de territorialidad, la actual LGT se pronuncia en idénticos términos, estableciendo en su artículo 11 que *“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.”* Por ello, en el caso del criterio de la

residencia, la relación entre el hecho gravado y el sujeto activo de la imposición es la localización de su elemento subjetivo; mientras que en el de territorialidad, sólo nacerá la obligación si el sujeto realiza en territorio español el elemento objetivo del hecho imponible.

El caso de Reino Unido es algo distinto. Reino Unido, que históricamente nunca había gravado los rendimientos y ganancias generados fuera su territorio, invirtió esta tendencia en 1984 al introducir una nueva previsión en la ICTA. Esta previsión, conocida como reglas CFC, suponía someter a gravamen los beneficios generados por las sociedades residentes fuera de Reino Unido, controladas por personas residentes en Reino Unido y sujetas a un nivel menor de tributación que en Reino Unido. Esta decisión legislativa se produjo para adaptar la legislación británica a la jurisprudencia del *The Supreme Court*, que comenzó a dictaminar no excluir a los no residentes del pago de tributos por las ganancias generadas con la venta de inmuebles radicados en Reino Unido o los rendimientos procedentes de Reino Unido.

Además de la necesaria observancia que el legislador debe hacer a la configuración del aspecto espacial de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible, al objeto de determinar la extensión de la norma tributaria en el espacio, éste también deberá tener en cuenta la existencia de una serie de límites a la potestad tributaria: *en primer lugar*, los límites directamente derivados del texto constitucional y los referidos a la materia financiera. En este grupo se incluyen los principios acogidos en los párrafos 1 y 3 del artículo 31 de nuestra vigente Ley fundamental y los de la Constitución de Reino Unido; *en segundo lugar*, los límites contenidos en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento tributario interno, tanto en el tiempo como en el espacio; *en tercer lugar*, los límites dimanantes de la pertenencia del Estado a la Comunidad Internacional; y, *por último*, los límites dimanantes de la pertenencia de España y Reino Unido a la Unión Europea.

En el artículo 31.1 de nuestra Constitución, el legislador establece claramente la exigencia de que nuestro sistema tributario se inspire en un ideal de justicia, aportando los criterios en los que debe concretarse aquel ideal y que aparecen representados por los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y su límite, la no confiscatoriedad. Aunque existe numerosa literatura acerca de la transcendencia de



estos principios y cual ocupa el más alto escalafón, lo que nos parece más importante destacar es la existencia de una serie de conexiones que permiten asegurar el correcto cumplimiento del deber de contribuir de los contribuyentes, que permita la obtención de los medios económicos que hacen posible la satisfacción de los fines públicos atribuidos a la Administración Pública correspondiente. Sí debemos destacar la importancia que ha tenido la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la determinación del alcance del principio de igualdad, que establece claramente que este principio no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquélla que carezca de una justificación objetiva y razonable. Lo que significa que no se vulnerará el principio de igualdad cuando se trate de forma igual a los supuestos iguales y desigual a los desiguales, guardando la debida proporcionalidad.

Además de los principios expuestos, y contenidos en nuestra Constitución, será de gran relevancia –especialmente en el ámbito internacional- el principio de territorialidad, que supone una premisa básica para establecer la competencia legislativa del Estado y reconoce el derecho exclusivo de cada Estado a ejercer el poder tributario dentro de su territorio. Esta circunstancia, sin embargo, no le impide tomar en consideración los presupuestos de hecho efectuados en el extranjero, siempre, por supuesto, que tengan una vinculación con el territorio del Estado de que se trate. Esta potestad tributaria se verá limitada por las obligaciones contraídas por los Estados en los Tratados internacionales suscritos, en especial por los que supongan una cesión de competencias como es el caso de los tratados constitutivos de la Unión Europea.

En efecto, los límites dimanantes de la pertenencia del Estado a la Comunidad Internacional, que se encontrarán contenidos, fundamentalmente, en los Tratados y Convenios internacionales, tendrá como función primordial su utilización como instrumento de solución de conflictos, principalmente en lo referente a doble imposición y evasión fiscal, por lo que supondrán un límite en relación con las consecuencias que puedan derivarse de la concurrencia de un criterio de sujeción. Estas normas formarán parte del ordenamiento jurídico interno en tanto los Tratados y Convenios hayan sido celebrados válidamente y publicados en el Boletín Oficial del Estado, tal y como establece el artículo 96.1 de la Constitución.

En referencia al último de los límites, es decir la pertenencia de España y Reino Unido a la Unión Europea ha generado y genera, en éstos y otros Estados miembros, constante controversia, con la consiguiente proliferación de cuestiones fiscales planteadas al TJUE, fundamentalmente en referencia a la interpretación de la normativa de la Unión Europea, el excesivo proteccionismo nacional por parte de los Estados, el principio de no discriminación y la protección de las cuatro libertades fundamentales de la UE. Nos encontramos aquí con el conflicto que supone que la potestad tributaria sea un elemento indispensable para la construcción del entramado institucional, económico y político, que supone la Unión Europea y que tiende a situarse por encima de los propios Estados miembros, creando un nuevo orden legal.

La residencia, como criterio de conexión más extendido, será el criterio del que se servirán los Estados para determinar el régimen en el que un contribuyente deberá tributar por su renta, atendiendo tanto a su condición de residente o no, como –en algunos casos- al carácter de esa residencia. Las circunstancias que concreten el concepto de residencia fiscal deberán ser previstas normativamente por cada Estado, de modo que reflejen la existencia de un vínculo entre el sujeto y el territorio, respetando los límites a la potestad tributaria.

## **Segunda. La residencia fiscal en la legislación doméstica española**

La residencia habitual, en la legislación doméstica española, es el criterio de sujeción que manifiesta una vinculación entre el elemento subjetivo del hecho imponible y el territorio del Estado. Y será este criterio el que distinguirá a dos clases de contribuyentes: el residente y el no residente. Mientras el primero estará sujeto al IRPF y, por lo tanto, deberá tributar por su renta mundial, el segundo, estará sujeto al IRNR y deberá tributar únicamente por la renta obtenida en el territorio español. El IRPF español no es un impuesto de titularidad exclusiva del Estado –aunque sí lo fue en su inicio- sino que es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. Esta cesión se encuentra regulada en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre y se distinguen

dos situaciones: la residencia en País Vasco y Navarra y la residencia en las restantes Comunidades Autónomas o de régimen común.

A estos efectos, el residente será la persona física que tenga su residencia habitual en territorio español, lo que en opinión de un cierto sector de la doctrina, como DE PABLO CONTRERAS, encierra un concepto oscuro y complejo que engloba una pluralidad de significados al carecer de definición en la vigente LGT. En efecto, ésta además de no definirla, únicamente habla de residencia –sin otro calificativo- lo que supuso un cambio significativo respecto a la anterior LGT, que hablaba de “residencia efectiva”. Este cambio nos parece muy acertado al dejar la LGT que sea la ley reguladora de cada impuesto la que defina la residencia sin añadir un calificativo que pudiera contravenir lo establecido en ella. No obstante, ha sido el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 27 de diciembre de 1998 el que ha definido la residencia habitual, entendiéndola como “la permanencia de una persona de manera continuada, acostumbrada y usual en un lugar determinado, caracterizada esencialmente por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes, por su duración y frecuencia, con la permanencia en otras viviendas o residencias y por una vinculación con sus actividades o intereses personales, profesionales o económicos”.

Tras una evolución legislativa en la que han quedado en el camino otros criterios, la normativa actual del IRPF, establece tres criterios que determinarán la residencia habitual del contribuyente: *en primer lugar*, que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural; *en segundo término*, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta; *o, por último*, que, salvo prueba en contrario, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél (lo que denominan la doctrina y la jurisprudencia núcleo de intereses personales).

En cuanto al primero de los criterios, el de la permanencia más de 183 días, surgen una serie de dificultades para su utilización, entre las que destacan: el inicio de la contabilización y la acreditación de la residencia en otro Estado. Respecto al inicio de la contabilización, la duda surge cuando la persona aún no ha adquirido la residencia en España. Ésta queda aclarada –sin el beneplácito de la doctrina científica- por la Dirección General de Tributos estableciendo el inicio de su cómputo de los 183 días desde el primer día de estancia de la persona física en territorio español, computándose también las ausencias esporádicas salvo que quede acreditada la residencia fiscal en otro país. En referencia a la acreditación, la Administración únicamente admite el “certificado de residencia” –salvo en la acreditación de la residencia en los denominados paraísos fiscales- lo que, sin lugar a dudas, supone una prueba clara de exceso de celo recaudatorio que dará lugar a considerar residentes a personas físicas que no lo son y que no servirá para determinar la realidad de la residencia del contribuyente.

Respecto al centro de intereses económicos, extraemos tres claras conclusiones: *la primera*, que el legislador deja sin solución dos aspectos claves: la identificación de los elementos que establecen ese núcleo principal, base de actividades o intereses económicos, y el término respecto del cual establecer la comparación de los intereses y actividades económicas desarrolladas en España; *la segunda*, que deberá ser la Administración la que deberá probar que el núcleo principal del contribuyente radica en España y no el contribuyente; y, *por último*, que la normativa tiene en cuenta el posible uso fraudulento de sociedades interpuestas al hablar de radicación en España “de forma directa o indirecta”.

El último de los criterios, configurado como una presunción *iuris tantum* que pruebe la existencia de una relación entre el hecho conocido de la residencia en España del cónyuge e hijos menores con el hecho desconocido de la residencia en España del contribuyente, supone: *en primer lugar*, que el sujeto pasivo puede demostrar que no es residente en territorio español a pesar de que en dicho territorio tengan su residencia habitual su cónyuge e hijos menores que convivan con él; *en segundo término*, que la

condición exige la residencia en España del cónyuge «y» de los hijos menores a la vez, pues no basta con la de uno de ellos; y, *por último*, que la presunción es independiente de la forma de tributación elegida, conjunta o separada, a pesar de que lo lógico hubiera sido que sólo tuviera efectos cuando se tratara de tributación conjunta de la unidad familiar. Como en el criterio de la permanencia, para la Administración el único medio de prueba suficiente, a través del cual la residencia habitual de una persona física en otro Estado debe probarse o acreditarse, será la aportación de un certificado de residencia expedido por la autoridad competente correspondiente al país donde se dice residir, en el que deberá constar tanto el período de permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo. No obstante, para la mayoría de la doctrina la quiebra de esta presunción no puede supeditarse únicamente a los casos donde se aportan certificados de residencia expedidos por las autoridades fiscales de otro Estado, sino que la Administración fiscal española debería ser especialmente flexible a la hora de admitir pruebas que acreditaran que el contribuyente reside en otro Estado.

Como hemos concluido previamente, para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Esta acreditación, sin embargo, no será suficiente en el caso de un nacional español que traslade su residencia a un Estado considerado paraíso fiscal, ya que este contribuyente seguirá siendo considerado como residente español durante el mismo período impositivo en el que tuvo lugar el cambio y durante los cuatro años siguientes, incluso aunque pruebe que efectivamente está residiendo en ese paraíso fiscal. Esta situación se denomina “cuarentena fiscal” y afectará a los cambios de residencia a otro país o territorio que esté determinado reglamentariamente como paraíso fiscal, dejando de serlo aquellos que firmen con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración. Esta norma supone una solución con una clara falta de rigor al olvidar la admisión de la prueba de que el traslado de residencia no se efectúa únicamente para eludir impuestos, sino por otras razones; y actuar de forma discriminatoria con Estados, como Chipre (Estado miembro de la Unión desde el 1 de mayo de 2004) por no tener suscrito un acuerdo de intercambio de información, cuando resultan aplicables las disposiciones articuladas a tal fin en la Directiva 2011/16/UE.

### **Tercera.- La residencia fiscal en la legislación doméstica de Reino Unido**

El ordenamiento jurídico británico ni concedía todo el poder decisorio a la residencia habitual (la residencia se determinaba por la combinación de tres factores diferentes: *residence, ordinary residence y domicile*), ni poseía una lista cerrada de criterios de conexión que hicieran considerar a un contribuyente como residente o no, hasta la aprobación del *Finance Bill* de 2013, que termina con la *ordinary residence* y delimita una serie de *connecting factors* (o, criterios de conexión) en el denominado “test de residencia”.

El ordenamiento jurídico británico contemplaba hasta seis clases distintas de residencia fiscal (tres, a partir de la reforma propuesta por el *Finance Bill* de 2013) mediante la interrelación de los tres factores mencionados, determinando el tipo de residencia a través de una lista abierta de criterios de conexión, que nosotros hemos clasificado en cuatro grupos: los que están referidos a la permanencia del contribuyente, a sus intereses económicos, a sus intereses personales y a los lazos de nacimiento. A lo largo del estudio de la jurisprudencia del *The Supreme Court*, hemos podido concluir que el principal criterio que éste ha utilizado para demostrar la residencia de un contribuyente, cuando el de la permanencia no ha sido suficiente, ha sido el de los intereses personales.

A partir de este ejercicio fiscal, si –como es de esperar- el *Finance Bill* de 2013 se convierte en la *Finance Act* de 2013, el contribuyente será considerado residente en Reino Unido, sin lugar a dudas, si cumple cualquiera de los siguientes criterios: *en primer lugar*, si reside en Reino Unido 183 días o más en un ejercicio fiscal; *en segundo lugar*, también será considerado residente si su casa se encuentra en Reino Unido o, si teniendo más de una, todas están en Reino Unido; y, *por último*, será considerado residente si el contribuyente está en Reino Unido para trabajar a jornada completa.

No obstante, de forma subsidiaria, es decir, si el contribuyente no cumple ninguno de los anteriores requisitos, se le considerará residente mediante la unión de un determinado período de permanencia con una serie de criterios de conexión. La aplicación de estas reglas, diferirá según se trate de contribuyentes que llegan a Reino Unido o que lo abandonan. Por ello, tendríamos que tres serían los criterios que –por si

solos- convertirían a un contribuyente en residente en Reino Unido: la presencia en Reino Unido 183 días o más, como criterio de permanencia y la posesión de una única casa que a radique en Reino Unido y el trabajo a tiempo completo en Reino Unido, ambos como criterios de conexión incluidos en el criterio de intereses económicos. Mientras que los factores incluidos en el criterio de los intereses personales únicamente convertirán a un contribuyente en residente unidos al criterio de la permanencia en Reino Unido durante el ejercicio fiscal. El nuevo “test de residencia” establece, finalmente, que en el caso de que, si atendiendo a estas reglas el contribuyente puede ser considerado tanto residente como no residente, éste será considerado no residente.

La constatación de la existencia de estos últimos criterios deberá seguir la jurisprudencia analizada en el presente trabajo, entre la que debemos destacar la Sentencia *Gaines-Cooper contra HMRC*, del *The Supreme Court*. En ésta, el Tribunal admite que la residencia de la esposa e hijo menor del señor Gaines-Cooper en Reino Unido describe claramente el criterio de intereses personales como criterio para probar la residencia, con el mismo carácter, del sujeto pasivo. Esta prueba, junto con la existencia de una serie de negocios dirigidos en Reino Unido por el señor Gaines-Cooper mediante visitas regulares (intereses económicos), motivó que el Tribunal considerara al señor Gaines-Cooper como residente.

En referencia al cómputo de los días de presencia en Reino Unido, la HMRC cuenta como día de presencia en Reino Unido si el sujeto está hasta el final del día (es decir, a medianoche), lo que significa que los días de llegada a Reino Unido cuentan pero no los días de salida ni los días en los que se llega y se sale. En referencia a las ausencias, éstas no computan a los efectos de determinar ese primer período de permanencia pero sí en los siguientes. Un buen ejemplo de esta práctica lo encontramos en las Sentencias *Shepherd contra HMRC* y, en la ya mencionada, *Gaines-Cooper contra HMRC*.

Por lo tanto, a partir del *Finance Bill* de 2013, desaparece el carácter ordinario o no ordinario de la residencia, lo que supone la existencia de sólo tres clases de contribuyentes: el residente, el no residente y el residente “no domiciliado”. La creación de última clase de contribuyentes –no domiciliados o *non-domiciles*- supuso la introducción, por la *Finance Act* de 1914, del concepto de domicilio como factor

relevante a efectos del impuesto sobre la renta. Los *non-domiciles* son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en Reino Unido y por sus rendimientos y ganancias patrimoniales generadas en el exterior que remitan a Reino Unido. Las condiciones para optar al régimen de *non-domiciles*, ya que es un régimen de opción para los residentes en Reino Unido cuyo *domicile* (o vecindad civil) no sea la británica, también han sufrido una serie de cambios en los últimos tiempos, como consecuencia de la aprobación de la *Finance Act* de 2012. Principalmente, se han aumentado las cantidades anuales a abonar por los contribuyentes y se ha establecido una exención para las rentas o ganancias recibidas del exterior que siempre y cuando las utilicen para realizar una inversión en empresas no reguladas, o reguladas en un mercado de valores que lleven a cabo una actividad comercial o se dediquen al desarrollo o alquiler de oficinas y locales comerciales en Reino Unido. En la actualidad, la mayor parte de la doctrina científica, entre los que se encuentran WHITEMAN, SAUNDERS y ROHATGI, es de la opinión de que este tipo de contribuyente debería desaparecer o, al menos, ser objeto de una profunda revisión, debido, principalmente, a la complejidad de funcionamiento del régimen y los problemas que éste plantea en el marco del Derecho de la Unión, como, por ejemplo, el que resulta de hacer abstracción de las bases imponibles extranjeras.

No ha sido objeto de modificación alguna la particularidad que afecta a los contribuyentes residentes en Escocia, cuyo Parlamento puede incrementar o reducir el tipo impositivo determinado en la *Finance Act* para el *income tax* en no más de un tres por ciento, de acuerdo con la *Scotland Act 1998* (Ley de Escocia). Esta potestad del Parlamento de Escocia, única nación de las que componen el Reino Unido que dispone de ella, se denomina *tax-varying power of the Scottish Parliament* (poder de variación impositiva del Parlamento escocés) y deberá acordarse siempre para un ejercicio fiscal concreto y aprobarse antes del inicio del ejercicio, pero nunca con más de 12 meses de antelación, de acuerdo con las secciones 73 y 74 de la *Scotland Act 1998*. El único criterio de conexión –salvo que se trate de los miembros de los Parlamentos Británico, Europeo o Escocés elegidos por un distrito electoral de Escocia<sup>549</sup>– que determina la

---

<sup>549</sup> En este caso concreto, de acuerdo con el artículo 2, apartado c, de la sección 75 de la *Scotland Act 1998*, los miembros de los Parlamentos Británico, Europeo o Escocés que, durante todo o parte del ejercicio, lo sean por un distrito electoral de Escocia, serán considerados residentes a efectos fiscales en Escocia.



residencia fiscal en Escocia es el de la permanencia, fundamentado en el mantenimiento, por parte del contribuyente, de un vínculo más estrecho con este territorio.

#### **Cuarta.- Estudio comparado: España y Reino Unido**

Los diferentes sistemas jurídicos seguidos por el ordenamiento jurídico español -“romano-germánico”, también denominado “de Derecho Continental”- y el ordenamiento jurídico británico -“*common law*”, también denominado “Anglo-sajón”-, ha dado como resultado que las fuentes normativas del impuesto sobre la renta de las personas físicas sean diferentes. No obstante, ello no es obstáculo para que observemos que, aunque bajo distintas denominaciones, en ambos ordenamientos jurídicos laten principios jurídicos plenamente compatibles.

Mientras en el ámbito del derecho tributario británico, basado fundamentalmente en la jurisprudencia, han proliferado multitud de leyes –tanto en relación a los rendimientos, como a las ganancias patrimoniales- desde 1992, donde destacan la *Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (TCGA)*, que sustituyó el 6 de marzo de 1992 a la *Capital Gains Tax Act 1979*, la *Income Tax Act 2007 (ITA)*, en vigor desde el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2007; la *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA)*, en vigor desde el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2003, la *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA)*, en vigor desde el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2005, la *Income and Corporation Taxes Act 1988* y la *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010*, que entró en vigor en el ejercicio fiscal que comenzó el 6 de abril de 2010; tampoco debemos dejar escapar que, en España, sentencias como la de 15 de febrero de 2001 o la de 27 de junio de 2002, de la Audiencia Nacional, la de 20 de mayo de 2011 y la de 14 de julio de 2011, del Tribunal Supremo, y las de 9 de febrero de 2011, de 3 de marzo de 2011 y de 20 de junio de 2011, del Tribunal Superior de Justicia de Valencia han sentado importantes precedentes en cuanto a la interpretación de los diferentes criterios que determinan la residencia fiscal en España. E incluso se han realizado modificaciones, derivadas de la jurisprudencia del TJUE, como la llevada a cabo, tras la sentencia del asunto C-

153/2008, a través del artículo 6 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se modifica la Ley del IRNR para adaptarla a la normativa de la Unión Europea.

En el ordenamiento jurídico español, la residencia habitual es el criterio de sujeción que manifiesta una vinculación entre el elemento subjetivo del hecho imponible y el territorio del Estado, determinando si las personas físicas se encontrarán sujetas al IRPF y, por lo tanto, deberán tributar por su renta mundial, o, por el contrario se encontrarán sujetas al IRNR y deberán tributar únicamente por la renta obtenida en el territorio español. En el ordenamiento jurídico británico, basándonos en el nuevo “test de residencia” del *Finance Bill* de 2013, podremos encontrarnos con tres tipos de contribuyentes: residentes, no residentes y residentes no domiciliados.

La primera diferencia existente entre ambos ordenamientos, la encontramos en la dualidad residencia-domicilio, inexistente en España. En Reino Unido, la habitualidad convertía –hasta la aprobación del *Finance Bill* 2013- al no residente en residente y al residente no ordinario en ordinario, mientras que el domicilio afecta de manera fundamental a una serie de contribuyentes, como son los residentes no domiciliados que tengan rendimientos o ganancias patrimoniales procedentes del extranjero durante el ejercicio fiscal y los remitan a Reino Unido, de acuerdo con el “régimen de remisión” o *remittance basis*.

Otra diferencia significativa entre ambos sistemas, surge en relación a la titularidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La titularidad compartida del mismo “estatal/autonómica” supone la creación del concepto de “residencia autonómica”, que tiene ciertas semejanzas tanto con la residencia, como con el domicilio en Reino Unido. En efecto, mientras en España distinguimos entre dos situaciones: la residencia en País Vasco y Navarra y la residencia en las restantes Comunidades Autónomas; en Reino Unido se distinguen tres posibles domicilios para los contribuyentes: Inglaterra y Gales, Escocia e Irlanda del Norte y una previsión especial en la *Scotland Act 1998* (Ley de Escocia) para que el Parlamento escocés pueda incrementar o reducir el tipo impositivo, determinado por el Parlamento británico, para los contribuyentes considerados residentes fiscales en Escocia, en no más de un tres por ciento.

No obstante, hay dos regímenes aplicables en España y Reino Unido que centran nuestra atención por su similitud. Nos referimos al régimen británico de los residentes no domiciliados o “*non-domiciles*” y al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF. Mientras, en el caso británico, este tipo de contribuyentes, que encontró su fundamento en la idiosincrasia de la economía británica y en el mantenimiento de conexiones en el exterior, compuesta, entre otras –como hemos analizado– por las dependencias de la Corona, los territorios de ultramar y la Commonwealth, fue justificado políticamente como una forma dar cabida tanto a los nacionales británicos que vivían en esos y otros territorios por diferentes períodos, como a los visitantes que pasaban largas temporadas en Reino Unido por cuestiones empresariales; y, en la actualidad, se justifica por razones económicas derivadas de su importante contribución a la Hacienda británica, que desde el ejercicio 2004-05 al 2008-09 ha supuesto el ingreso de 25 billones de libras en concepto de impuestos; el caso español, conocido en España como “Ley Beckham”, surgió como una fórmula para atraer capital humano cualificado de otros países a través de incentivos fiscales, permitiendo a los residentes fiscales en España – que no habían residido en España durante los últimos diez años anteriores al desplazamiento al territorio español y producido éste como consecuencia de un contrato de trabajo-tributar como no residentes al tipo general del 24% en lugar del 43%. Finalmente el Gobierno optó por modificar la “Ley Beckham”, mediante la nueva redacción dada al artículo 93 por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que establece que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no podrán superar la cuantía de 600.000 euros anuales. No obstante, la modificación no se aplicó con carácter retroactivo, por lo que quienes se estén beneficiando actualmente de la misma podrán seguir haciéndolo en las mismas condiciones y seguirán pagando sólo un 24% de sus ingresos en concepto de impuestos. Sin embargo, los nuevos deportistas, investigadores y trabajadores extranjeros que superen la cuantía de 600.000 euros anuales tributan ya normalmente.

Hemos observado tras nuestro análisis, que –a la espera de lo que ocurra con las decisiones de los Tribunales después de este giro normativo del *Finance Bill 2013*– ambos sistemas convergen hacia un punto común. Esta convergencia puede deberse a

multitud de factores. No obstante, nosotros estamos convencidos de que, sin lugar a dudas, tanto la situación de Estados miembros de la UE y su sumisión al TJUE, como la aparición de los Modelos de CDI (especialmente el de la OCDE) han hecho que el ordenamiento jurídico tributario español (de “Derecho Continental”) realice un avance hacia el mayor reconocimiento del “precedente” y el británico (de “*common law*”) hacia la promulgación de normas que determinen de forma más clara los criterios de sujeción a sus impuestos sobre la renta y las ganancias e, igualmente, eviten la aparición de conflictos con otros Estados en esta materia, especialmente, en el marco de la Unión Europea.

Finalmente, debemos destacar el estatuto especial del que gozan tanto el personal diplomático, como los funcionarios de las organizaciones internacionales al respecto de su residencia fiscal. Estos contribuyentes gozan de una serie de privilegios fiscales, que se encuentran recogidos en el Derecho Internacional General (costumbres y principios generales), los CDI (el Modelo de la OCDE establece expresamente que sus disposiciones no afectarán a los privilegios fiscales de que gozan los agentes diplomáticos de conformidad con las normas consuetudinarias internacionales o principios generales del Derecho Internacional) y normas de origen interno, en el caso del personal diplomático, y en los Tratados Constitutivos, los Tratados Multilaterales sobre Privilegios e Inmunidades, los Acuerdos Bilaterales y Acuerdos de Sede, la legislación nacional y la Jurisprudencia, en el caso de los funcionarios de las organizaciones internacionales.

Es importante destacar que los privilegios concedidos a los funcionarios de las organizaciones internacionales tienen, fundamentalmente, dos razones de ser: *la primera*, evitar los casos de doble imposición con los impuestos exigidos por las organizaciones internacionales a sus funcionarios. En esta situación se encuentran los funcionarios de la Unión Europea. Estos sujetos tienen que tributar por el sueldo que reciben de la misma a través de un impuesto de titularidad Europea. Al mismo tiempo, tales sueldos van a estar exentos en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas en los Estados miembros. Y *la segunda*, que al ser la carga fiscal que tales funcionarios soportan por sus sueldos similar, con independencia del Estado donde, en base al destino que les asigne la organización, tengan su residencia habitual, se consigue

que las razones fiscales no influyan en la decisión de un funcionario de una organización internacional de optar por un Estado u otro como destino.

#### **Quinta.- La determinación de la residencia fiscal en caso de conflicto**

La residencia fiscal constituye, en la actualidad, el criterio de conexión con el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el que se basan los países más desarrollados, no utilizándose únicamente en Estados Unidos, Cuba y Filipinas.

Es por ello que en el estudio de la residencia fiscal como criterio de sujeción, no podemos olvidar la internacionalización del Derecho con la consiguiente aparición de conflictos, que necesitarán de reglas que ayuden al reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o los tributos.

Como sabemos, la residencia determina y completa el ámbito subjetivo de aplicación de los CDI. A pesar de este papel fundamental que juega la residencia en los CDI, éstos no ofrecen una definición de residente, remitiéndose a lo establecido por la legislación de cada Estado. No obstante, los Convenios sí precisan los requisitos que deben satisfacer los respectivos residentes fiscales de cada Estado contratante para acceder a los específicos beneficios del CDI, pudiendo darse el caso de un residente fiscal en un Estado según sus normas domésticas, a quien no se le otorgue la condición de residente en el sentido previsto en un Convenio, ya que éste puede exigir determinadas condiciones adicionales para obtener su cobertura.

La aparición de los conflictos comentados ha tenido como resultado la generación de una serie de reglas, contenidas en los CDI, a los efectos de resolver la situación de contribuyentes considerados residentes fiscales en dos Estados, simultáneamente. Estas reglas siguen mayoritariamente el Modelo de la OCDE, y son cinco: *la primera*, nos remite al lugar de la vivienda permanente –bastando, en este caso, únicamente la posesión o disfrute de una vivienda, siempre que ésta sea de carácter permanente y que el contribuyente la disfrute con intención de permanencia y

en caso de poseer una en cada Estado-; *la segunda*, al centro de intereses vitales, como visión global del lugar donde tienen lugar las relaciones familiares y sociales del contribuyente, sus ocupaciones culturales, económicas o profesionales; *la tercera*, nos remite al lugar donde el contribuyente mora, sin que sea necesaria una tipo de vivienda determinada, pudiendo tratarse tanto de viviendas como hoteles; *la cuarta* nos remite a su nacionalidad; *la quinta*, nos remite a la resolución de mutuo acuerdo entre los Estados contratantes. Y, *finalmente*, aunque se suele llegar en la práctica a través de las tres primeras reglas, el Modelo deja a las autoridades competentes de cada Estado la resolución amistosa de la controversia.

Las propuestas de la OCDE para fijar la residencia en un determinado Estado irán siempre referidas a tres funciones: *la primera*, determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio; *la segunda*, resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y, *por último*, resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.

Además de los conflictos relacionados con la situación de contribuyentes considerados residentes fiscales en dos Estados, simultáneamente, surgen los relacionados con los cambios de residencia de los contribuyentes hacia paraísos fiscales. Este conflicto, aunque de interés y preocupación por parte de la UE, la OCDE y otras organizaciones, es solucionado de forma unilateral por cada Estado. No obstante tanto la OCDE, como las agencias tributarias de diferentes Estados (IRS, HMRC, AEAT, etc.) y los diferentes organismos internacionales (Unión Europea, GAFI, FATF, G-20, G-7 y G-8) se han encargado de definirlos e identificar sus características básicas.

Los paraísos fiscales son territorios cuya política tributaria es favorable a la inversión extranjera al aplicar un tipo impositivo relativamente bajo. No obstante, ésta no es la única característica que define un paraíso fiscal y, así, para OCDE la determinación de un país como paraíso fiscal obedece a cuatro factores fundamentales, que son: si la jurisdicción no impone impuestos o éstos son sólo nominales, si hay falta de transparencia, si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes

que se benefician de los bajos impuestos; y si se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrolle efectivamente una actividad en el país.

La solución al traslado de residencia a un paraíso fiscal suele, como en el caso de España, los países escandinavos, Estados Unidos y Alemania, evitarse a través de una normativa que supone para los contribuyentes la obligación de seguir tributando en el Estado de residencia anterior –por obligación personal- durante una serie de ejercicios (5 en el caso de España), como si de un residente habitual se tratara (es decir, por toda su renta mundial), estableciendo con ello una presunción de que todo traslado a un paraíso fiscal es, sino con la finalidad de evadir, como mínimo con la finalidad de eludir y, en cualquier caso, por motivos fiscales.

Finalmente, debemos mencionar la conocida figura de los “deslocalizados”, entre los que destaca de manera especialmente significativa el colectivo integrado por los denominados por la doctrina como “apátridas fiscales”, quienes simulando una conducta que les aleja, en principio, del Estado de su residencia fiscal, bien justificando que no residen en dicho territorio, bien además acreditando su residencia fiscal “nueva” en un Estado o territorio carente de fiscalidad o cuya legislación de acogida permite esa residencia aparente con unos costes fiscales puramente simbólicos. Esta figura justifica, más si cabe, la suscripción de los correspondientes CDI y la perfecta determinación de los criterios de sujeción a los impuestos sobre la renta y ganancias.

#### **Sexta.- Aspectos relevantes de la residencia fiscal de las personas físicas en la Unión Europea**

El importante límite a la potestad tributaria que supone la compatibilidad del Derecho de la Unión y el de los Estados miembros, aparece en escena cuando el TJUE analiza el cumplimiento por parte de los Estados miembros del principio de no discriminación por razón de nacionalidad o por razón de residencia, y las restricciones a la libre circulación de personas en su doble vertiente –libertad de circulación de trabajadores y libertad de establecimiento- garantizando el derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro con la finalidad de desarrollar tanto su

trabajo asalariado, como una actividad empresarial o profesional y su tratamiento como nacional, si su situación es comparable a la de éste. El impacto de la jurisprudencia del TJUE en los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados miembros quedó demostrado, para O'SHEA, en las sentencias de los asuntos *Humblet* (C-6/60) –que concluye que la remuneración pagada a los oficiales de la Unión Europea está fuera del alcance de la soberanía de los Estados miembros en lo que a imposición se refiere-, *Van Gend en Loos* (C-26/62) –donde el TJUE establece que la legislación de la Unión Europea no sólo es aplicable a nivel del Estado miembro, sino que además garantiza los derechos de los nacionales de los Estados miembros quienes pueden invocarla ante sus Juzgados y Tribunales- y, finalmente, *Costa contra ENEL* (C-6/64), donde el Tribunal determina claramente que la legislación de la Unión Europea tiene supremacía sobre la legislación interna de los Estados miembros.

Como hemos analizado a lo largo de este trabajo, la residencia fiscal destaca como claro foco de controversias entre los contribuyentes o la Comisión Europea y los Estados miembros, tanto en la posición de éstos como Estado de origen o como Estado de acogida. No obstante, no existe una definición de residencia en los Tratados comparable a la de residencia habitual de nuestro ordenamiento jurídico, aunque tanto el TJUE, como la normativa europea utilizan comúnmente los conceptos de “domicilio fiscal”, “residencia fiscal”, “residencia habitual” o “residencia normal”. Las únicas definiciones que encontramos de residencia “habitual o normal” se encuentran en la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transportes y en la sentencia del asunto C-523/07, de 2 de abril de 2009 del TJUE. La Directiva define la “residencia normal” como el lugar en que una persona vive habitualmente, es decir, durante un mínimo de 185 días por año civil, por razón de vínculos personales y profesionales, o, en el caso de una persona sin vínculos profesionales, por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dichas personas y el lugar en que habite; mientras que la sentencia del TJUE establece que la “residencia habitual” debe interpretarse en el sentido de que dicha residencia se corresponde con el lugar en el que la persona tenga una cierta integración en un entorno social y familiar, debiendo considerarse, a estos efectos, en particular, la duración, la regularidad, las condiciones y razones de la permanencia en el territorio de un Estado miembro y del traslado de la familia a dicho Estado, la



nacionalidad, el lugar y las condiciones de escolarización, los conocimientos lingüísticos, así como las relaciones familiares y sociales que se mantienen en el referido Estado.

Esta controversia se inicia, sin duda, tras las sentencias de los asuntos *Marsman*, *Sotgiu* y *Avoir Fiscal*, que reconocen la existencia de la prohibición, no sólo de las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado. Las sentencias del Tribunal, a partir de este momento, son decisivas para que un residente y un no residente puedan recibir el mismo trato en caso de que no exista ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato. Este reconocimiento, por parte del TJUE de la posibilidad de que un nacional de un Estado miembro pueda sufrir discriminación “indirecta” por razón de residencia, puede contribuir a la futura desaparición de la tributación por obligación real en el caso de los no residentes nacionales de un Estado miembro, dejando únicamente este régimen de tributación para los no residentes nacionales de terceros Estados, ajenos a la Unión Europea. Lo que sí ha propiciado hasta ahora, ha sido la adopción de medidas por parte de los Estados miembros que reconozcan exenciones para las rentas obtenidas en el Estado por parte de residentes en otros Estados miembros e, incluso en otros como España, se permita que el residente en otros Estados miembros pueda optar por la tributación en el impuesto sobre la renta establecido para los residentes y no en el establecido para los no residentes.

Esta discriminación, basada en una diferencia de trato entre un residente y un no residente, entre los que no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato, se definió claramente en la sentencia *Schmacker*. En ella, el Tribunal de Justicia define la discriminación por razón de residencia como “la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes”. No obstante, el Tribunal reconoce que esta diferencia de trato entre residentes y no residentes está justificada en la mayoría de los casos, ya que la situación de los residentes y la de los no residentes no es comparable, por lo general, en la medida en que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales. Normalmente, la mayoría de ellos están centralizados en su lugar de su residencia y es

éste quien puede analizar mejor que la capacidad contributiva personal que resulte de computar la totalidad de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar. Por el contrario, puede resultar –como en el asunto *Schumacker*- que un no residente no obtenga ingresos significativos en el Estado de su residencia y perciba la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en otro Estado miembro, de manera que el Estado de residencia no podrá concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar y tampoco el Estado de la actividad (al no preverlo su normativa), lo que derivará en una discriminación de este contribuyente frente a los nacionales que tendrán derecho a estas ventajas. La posibilidad de que sea el Estado en el que realiza su actividad, y que supone la mayor parte de sus ingresos, el que pueda tener en cuenta sus circunstancias personales y familiares puede suponer una solución que permita acabar con la mayoría de las desventajas fiscales que soportan los contribuyentes.

Junto con esta definición clara, el Tribunal ha combatido los supuestos en el que los Estados miembros, a fin de justificar el trato menos favorable a un no residente que a un residente, han invocado las dificultades para obtener información acerca de las circunstancias personales y familiares de un no residente. En estos supuestos, el Tribunal ha zanjado el asunto remitiéndose al sistema de asistencia mutua, que permite resolver estas situaciones mediante el intercambio de información. No obstante, en algunas ocasiones –como en el asunto *Gschwind*- al amparo de esta jurisprudencia, tendente a que las circunstancias personales y familiares sean tenidas en cuenta en el Estado donde se ejerce la actividad profesional o laboral, ha habido no residentes que han intentado sacar provecho de ciertas ventajas fiscales, como la posibilidad a acceder a formas de tributación conjunta más favorables a sus intereses, amparándose en la proporción de la renta obtenida que no siempre ha obtenido el resultado esperado. En concreto, en el caso comentado el Tribunal de Justicia determina que la situación de los residentes del Estado miembro y la de los demandantes no es comparable, basándose en un análisis de comparabilidad similar al realizado en el asunto *Schumacker*.

También la restricción a las cuatro libertades fundamentales de la Unión Europea goza de la protección por parte del Tribunal de Justicia, aunque su concepto no es aceptado de forma unánime por la doctrina. No obstante, el concepto ha sido claramente definido por el Tribunal en las sentencias estudiadas: *Dassonville*,

*Bachmann y Lenz*. En ellas, se nos muestra como la normativa de los Estados miembros puede obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio en el interior de la Unión Europea. A este respecto, es de gran utilidad la distinción realizada entre ambos conceptos –discriminación y restricción- en el asunto *Futura*, donde primero realiza un análisis de discriminación en el que constata que no existe discriminación, al entender que la normativa nacional se aplica por igual a residentes y no residentes. Sin embargo, al no estimar la discriminación, realiza un análisis posterior en el que llega a la conclusión de que, en un sentido, la normativa nacional suponía una restricción a la libertad de establecimiento de una sociedad, equiparada a una persona física nacional de un Estado miembro, que desee establecer una sucursal en otro Estado miembro distinto del de su domicilio social.

En concreto, en referencia a la residencia fiscal y la libertad de traslado de la misma, el Tribunal de Justicia ha resuelto en el sentido de considerar que se opone el Derecho de la Unión a las normativas nacionales que, bien imposibilitan la devolución del importe correspondiente a las cantidades abonadas en exceso a cuenta del impuesto – como en el asunto *Biehl*- o bien, gravan las plusvalías latentes –como en el asunto *De Lasteyrie*- cuando los contribuyentes desean trasladar su residencia fiscal a otro Estado miembro.

El Tribunal de Justicia, en aras de garantizar la no discriminación y las restricciones a las libertades fundamentales, ha analizado, además de la compatibilidad de normativa de los Estados miembros con la de la Unión Europea (como en el asunto *Van Hilten*) los CDI, preocupado por la posibilidad de que la doble imposición internacional suponga un obstáculo al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea. El Tribunal de Justicia, dada la ausencia de un Modelo vinculante en el ámbito de la Unión Europea o de una Directiva de armonización, advierte que el único mecanismo que puede eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales son los CDI, ya que los Estados miembros son libres para fijar los criterios de imposición y no existe obligación exigible particularmente a cada Estado miembro de eliminar la doble imposición.

En definitiva, el estudio de la jurisprudencia del TJUE en materia de residencia fiscal, nos ha revelado la determinación de éste por que los Estados miembros regulen la

imposición directa respetando el Derecho de la Unión, con especial atención a la posible discriminación o restricción basadas directamente en la nacionalidad o en la residencia fiscal del contribuyente, con la obligación de no dar un trato menos desfavorable que a los nacionales. Sin que esto signifique que los no nacionales deban obligatoriamente recibir “el mismo trato” que los nacionales, ya que podrían recibir mejor trato que el nacional del Estado de acogida. En efecto, esta situación denominada por la doctrina “discriminación inversa”, desfavorable para un nacional con respecto a un no nacional, no encuentra la protección del TJUE al tratarse de una cuestión interna y, por lo tanto, no existir un elemento de conexión entre el Derecho de la Unión y el Derecho del Estado miembro.

Únicamente puede hablarse de un verdadero, propio y exclusivo poder tributario respecto al Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea, o al arancel aduanero común, pues para estas formas de tributo las instituciones de la Unión Europea lo establecen y delimitan, siendo Reglamentos comunitarios directamente aplicables en los Estados miembros los que contemplan la regulación material.

### **Séptima.- La importancia de los CDI en el ámbito de la Unión Europea**

Los esfuerzos por conseguir la supresión de la doble imposición dentro de la Unión Europea han supuesto desde su creación un gran esfuerzo. No obstante, todavía no se ha conseguido ofrecer una solución completa al problema de la doble imposición intracomunitaria, aunque la Comisión Europea tomó en 2011 la iniciativa dirigiéndose al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, mediante su Comunicación de 11 de noviembre de 2011 relativa a la doble imposición en el mercado único, en la que, determinada a resolver los problemas relacionados con la misma realizó una serie de propuestas, a la que siguió una consulta, finalizada el 31 de mayo de 2005, a fin de evaluar la magnitud del problema de la doble imposición, referida a impuestos directos como el impuesto de sociedades a no residentes, los impuestos sobre la renta, impuestos sobre ganancias de capital, retención de impuestos, impuestos de sucesiones y donaciones.

Aunque ya no existe ni en el Tratado de la Unión Europea ni el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea una previsión similar a la que establecía el artículo 293 TCE (anterior artículo 220), la jurisprudencia del TJUE consagra el derecho de los Estados miembros a realizar las acciones que consideren oportunas a fin de evitar la doble imposición internacional entre ellos. Estas acciones, que abarcan todas la que se realicen en la práctica habitual del Derecho Tributario internacional, incluyen los CDI que siguen los diferentes modelos. No obstante, las reglas de reparto de soberanías fiscales teóricas entre los dos Estados suscriptores contenidas en estos Convenios pueden entrar en conflicto con el principio de no discriminación si dan lugar a un tratamiento diferente entre los nacionales de un Estado miembro y los nacionales de otros Estados miembros que se encuentren en una situación comparable, lo que ha supuesto una variada jurisprudencia en este tema por parte del TJUE, que –siguiendo a HERRERA MOLINA- hemos dividido en tres grupos: las sentencias que introducen al Convenio como elemento normativo que permite confirmar o descartar la existencia de una discriminación o restricción; las que presentan al Convenio como fuente de principios con relevancia en el Derecho de la Unión; y las que ven en el Convenio a una norma que colisiona con los preceptos de los Tratados.

Esta jurisprudencia sigue, sentencia tras sentencia, una línea recta, como nos demuestran las sentencias de los asuntos *Sant Gobain*, *Bouanich*, *Van Hilten*, *Gilly*, *Block*, *Asscher*, *Gerritse* y *Amurta*.

Mientras en la sentencia del asunto *Sant Gobain*, el Tribunal utiliza tanto el CDI celebrado entre Alemania y Estados Unidos de 1954/1965, como el CDI celebrado entre Alemania y Suiza de 1971, en la versión vigente en 1988, para delimitar la situación jurídica objeto de control, estableciendo que cuando la sucursal de una sociedad no residente no se beneficia de las mismas ventajas que la filial de una sociedad extranjera, se produce una vulneración de la libertad de elección de la forma jurídica del establecimiento secundario, concluyendo que esas ventajas previstas en los Convenios deben extenderse. En la resolución de las sentencias *Bouanich* y *Van Hilten* el Tribunal de Justicia, además de analizar tanto a la normativa nacional, como a los Convenios suscritos, acude a los comentarios al Modelo de CDI de la OCDE, entendiendo que, dado que los Convenios forman parte del marco jurídico aplicable a los asuntos, la

mejor forma de interpretar las disposiciones de un Convenio que sigue un modelo es acudir a los comentarios del Modelo en cuestión. Por lo tanto, lo que vemos es que, el Tribunal de Justicia, al tratar la residencia fiscal en los CDI, entiende que la distribución del poder tributario es competencia de los Estados miembros, por lo que –como resultado de ese ejercicio de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros- podrán darse situaciones de doble residencia que podrán constituir una restricción contraria a las libertades de la UE y una discriminación frente a los residentes sin vínculos en otros Estados miembros, pues pueden originar situaciones de doble imposición. Esta es la situación que se da tanto en *Gilly*, como en *Block* y que el Tribunal de Justicia, tras el estudio de los criterios de sujeción para repartir entre las partes contratantes la competencia, en materia de impuestos, sobre los rendimientos, contenidos en el Convenio firmado entre los Estados miembros, lamentablemente, no puede ofrecer una solución. El Tribunal de Justicia decide en el primer asunto que no existe tal discriminación en la elección de los distintos criterios de sujeción, en particular el de la nacionalidad; mientras que en el segundo, aunque añade algunos matices como su posicionamiento a favor de la no obligación de los Estados miembros de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar la doble imposición, concluye que utilizar el lugar de la residencia habitual del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter «extranjero» de los bienes que forman la herencia y, por consiguiente, de imputar en un Estado miembro el impuesto de sucesiones abonado en otro Estado miembro no supone una restricción de las libertades fundamentales.

No obstante, el Tribunal de Justicia –como ocurre en la sentencia del asunto *Asscher*- no podrá ofrecer una solución a una situación de doble imposición, al tratarse de situaciones en las que los Estados miembros han acordado la distribución de su poder tributario a través de un Convenio, en otras, el Convenio servirá como instrumento –en manos del Tribunal de Justicia- para determinar la comparabilidad de dos situaciones a fin de estimar si el trato dispensado a un nacional puede ser discriminatorio. Idéntica situación se da en *Gerritse*, donde, atendiendo al CDI celebrado entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania, se tiene en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial, lo que para el Tribunal de Justicia significa que, en lo que atañe a la norma de

progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituirá una discriminación indirecta.

Finalmente, debemos constatar cómo, en ocasiones, la persecución del objetivo legítimo de evitar la doble imposición entre los Estados miembros, repartiéndose los Estados miembros el poder tributario como estimen oportuno a través de los Convenios puede llevar a la creación de un obstáculo a las libertades fundamentales. Entre estos supuestos, nos encontramos con normas que establecen una retención a los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una no residente, mientras que para los dividendos distribuidos por una sociedad residente a un accionista residente, no prevén retención alguna. O la sujeción, por parte de un Estado miembro, de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de depósitos e inversiones en otro Estado miembro a una tributación adicional con respecto a los que proceden de depósitos e inversiones realizados en el primer Estado miembro. Esto significa que, aunque, en la mayoría de ocasiones los Convenios sí eliminan la doble imposición en las operaciones internas, sin embargo en otras, si somete a retención las operaciones que tienen como destinatarios a no residentes o hace más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro, no estará respetando el Derecho de la Unión, tal y como nos recuerda el Tribunal de Justicia en la sentencia del asunto *Amurta*.

## FINAL CONCLUSIONS

### **First.- Dogmatic aspects**

In reference to the dogmatic aspects of the tax regulation, we highlight its legal nature, its conception as true rule of law and the determination of its spatial scope.

The principle of requirement of Act as a mechanism to protect individuals against the abuses of government, that both the Spanish LGT and the British Bill of Rights 1688 and the Parliament Act 1911 establish, justifies the study of their spatial field, its legal nature and limits that, if any, must comply with the legislator at the time of designing the taxable.

The design of both the tax law and the budget law, as true legal Acts and not merely as legal rules in a formal sense, has come a long way in which there have been opponents. The change in philosophy aiming at recognition of the tax rule as a law was led by the authors GRIZIOTTI, and Achille VANONI GIANNINI Donato, who convinced most of the doctrine that the confusion of thinking about tax law as law, only, in the formal sense was because authors like LOLINI and DI PAOLO DI had not distinguished the dual personality of the State as holder of public power and as a subject of interest, since both roles in the course of the tax rule converge on the same subject: The State.

In respect of the Budget Act, this discussion about the nature of substantive law and not merely formal, which was unequivocally exposed by Massimo Severo GIANNINI, was settled in Spain by the Constitutional Court in Case 27/1981, of 14 May, stating that the Budget Act is set to a true law, which assumes overcome the issue of whether formal or material law. However, as a result, primarily, of this recognition came the so-called laws "of accompanying" the Budget Acts, which are ordinary laws whose purpose is to collect all the matters that had been excluded from annual Budget Acts according to the constitutional doctrine, and which owe their name to the parliamentary proceedings of the same, parallel to the Budget Acts. Still, recognizing the nature of Act, and therefore lacking in procedural specialties parliamentary regulations attributed to the Budget Acts, however, its constitutionality is being



discussed-from the Law 22/1993, of December 29 was the first law "accompanying" enacted- because of its contribution to the dispersion law, which hinders its application.

Referring to the spatial application of tax law, we should start by noting that the concept of spatial scope of application of a rule can be defined as a specific space in which the rules are valid, effective, enforceable and are called to apply, which undoubtedly identifies the State's territory and scope of validity of its rules. This concept goes beyond the geographical areas in which governs its sovereignty, creating a link between sovereignty and power of taxation.

In the analysis of the spatial field of application of the tax rules, we have distinguished two aspects: determining the effectiveness of the law in space, or the determination of the space where the law causes effects, and determining the extent of the law in the space, or the determination of the facts that the law of a state may regulate. Meanwhile, the *first* of them is not a problem in determining the spatial scope of application of the tax rules, the *second* is-definitely-the essential problem, due to the dual characterization of the state –territorial and personal- so that, as pointed by internationalist doctrine, this will mean that two will be, in general, the possible principles of application of the tax rules: personal and territorial.

The personal principle application of tax regulations in space will imply the existence of the residence as a determinant of chargeability to respond to that and under which tax laws may take effect that will go beyond the simple territoriality, being the link between the external activities of the resident and the State a personal condition of the resident that will accompany him wherever he goes, with the possibility of changing it easily, due to residence is eminently a factual criteria. This manifestation of personal principle is based on a person's connection with the territory of a State and not a realization of the principle of personality because, although it is clear that the relationship between the resident and the country of residence is established through territory, this does not mean that it is a manifestation of the principle of personality. Without doubt, confusion starts by identifying nationality with personality.

Currently, most states take residence as a determinant of chargeability on their worldwide income or global equity, submitting to tax all their income or assets,

regardless of the State where they were obtained. While it is used the territorial criterion for the rest taxes as it is considered more suitable. The distinction between the two criteria, as stated BAENA AGUILAR-is clear and is attended by both, states in their internal rules and in the bilateral conventions. In practice, the reality is that the criterion of residence, which involves a series of ties with the state and therefore enjoy of their infrastructures, and the protection given him by the administrative authorities, has replaced the nationality criterion, which is founded on the possibility for the taxpayer, as in the case of the United States, to resume his/her residence at any time and enjoy consular protection wherever he/she is. The main feature of the nationality criterion focuses on the State's ability to tax the income of its nationals without restriction, regardless of origin or place of residence of such nationals.

In the case of Spain, the current LGT establish clearly the distinction of two determinants of chargeability between the territory of application of tax laws and the factual situation referred to in them: the criterion of territoriality, which is general, and the criterion residence, which applies especially to personal taxes. Despite criticism about keeping separate in LGT 1963 the ideas of residence and territoriality, the current LGT pronounced in identical terms, stating in Article 11 that “Taxes are applied in accordance with the criteria of residence or territoriality established by law in each case. Failing that, personal taxes will be required at the discretion of residence and other taxes under the criteria of territoriality which is best suited to the nature of the charged object.” Therefore, in the case of the criterion of residence, the relationship between the taxable event and the active subject of taxation is the location of the subjective element, while in the criterion of territoriality the obligation shall arise only if the taxpayer performs in Spanish territory the objective element of the taxable event.

The case of the UK is somewhat different. The United Kingdom, which historically never taxed income and gains generated outside its territory, reversed this trend in 1984 by introducing a new provision in the ICTA. This provision, known as CFC rules, supposed of taxing the profits generated by companies resident outside the United Kingdom, controlled by persons resident in the UK and subject to a lower level of taxation in the UK. This occurred legislative decision took place to adapt English law to the jurisprudence of The Supreme Court, which began to decide not exclude

nonresidents from paying taxes on the profits generated by the sale of property located in the UK or the income from UK.

Besides the necessary enforcement that the legislator must make to the configuration space aspect of subjective and objective elements of the taxable event in order to determine the extent of the tax rule in space, he/she should also take into account the existence of a series of limits on the power to tax: *Firstly*, the limits of the constitutional text and related to finance matters. In this group are welcomed principles in paragraphs 1 and 3 of Article 31 of our current Constitution and the ones on the Constitution of the United Kingdom; *secondly*, the limits contained in the general principles governing the application of internal tax system, both in time and in space; *thirdly*, the limits arising from the membership of the state to the international community, and, *finally*, the limits arising from membership of Spain and the United Kingdom to the European Union.

Article 31.1 of our Constitution clearly establishes the requirement that our tax system is inspired by an ideal of justice, providing the criteria that must be specified that ideal and are represented by the principles of economic capacity, generality, equality, progressive and its limit, the non-confiscatory. Although there is large literature on the significance of these principles and which one occupies the highest ranks, what we think is the most important is to note the existence of a series of connections which ensure the proper performance of the duty to contribute of the taxpayers, which allows obtaining the financial resources that enable the satisfaction of the public purposes attributed to the relevant Public Administration. We must highlight the significant role played by the Constitutional law of the Court in determining the scope of the principle of equality, which clearly states that this principle prohibits any inequality, but only one that lacks objective and reasonable justification. This means that the principle of equality will not be infringed in case that equal situations are treated equally and different situations are treated differently, with due proportionality.

In addition to the above principles, and contained in our Constitution, is of great importance, especially in the international stage, the principle of territoriality, which is a basic premise for establishing the legislative competence of the state and recognizes the exclusive right of every State to exercise taxing power within its territory. This,

however, does not stop to consider the factual incurred abroad provided, of course, that they have a link with the territory of the State concerned. The tax authority will be limited by the obligations assumed by States in international Treaties signed, especially those involving a transfer of powers as is the case in the founding treaties of the European Union.

Indeed, the limits arising from the membership of the state to the international community, content to be found mainly in international Treaties and Conventions, shall primarily be used as an instrument of conflict resolution, mainly in relation to double taxation and tax evasion, so that will mean a limit in relation to the possible consequences of the occurrence of a determinant of chargeability. These standards form part of domestic law as Treaties and Conventions that have been validly concluded and published in the *Boletín Oficial del Estado*, as required by Article 96.1 of the Constitution.

In reference to the last of the limits, the membership of Spain and the United Kingdom to the European Union, we must say that it has generated and generates controversy in these and other Member States, with the consequent proliferation of tax issues raised at the ECJ, referring primarily to the interpretation of European Union Law, national protectionism excessive by the States, the principle of non-discrimination and protection of the four fundamental freedoms of the EU. We are here dealing with a conflict that means that the power to tax is an essential element for the construction of the institutional, economic and political system that is the European Union and tends to be above the Member States themselves, creating a new legal order.

The residence, as the main determinant of chargeability, will be the determinant of which the States will be take into account to determine the regime in which a taxpayer –resident or not- must pay tax on their income. The circumstances that embody the concept of tax residence must be provided by each State, to reflect the existence of a link between the taxpayer and the territory within the limits of the power to tax.

## **Second. Tax residence in the Spanish domestic legislation**

Habitual residence, in the Spanish domestic legislation, is the determinant of chargeability which shows a link between the subjective element of the event and the territory of the State. And this one will distinguish two classes of taxpayers: resident and nonresident. While the first one is subject to IRPF and, therefore, must pay tax on his/her worldwide income, the second one, is subject to IRNR and be taxed only on income earned in the Spanish territory. The IRPF is not a tax exclusive state ownership -although it was in the beginning- but it is a tax partially assigned to the Autonomous Communities. This assignment is regulated by Act 22/2009, of December 18 and there are two situations to distinguish: residence in the Basque Country and Navarra and residence in other Autonomous Communities or common regime.

For these purposes, the resident will be the natural person who is habitually resident in Spanish territory, which in the opinion of a certain sector of the doctrine, as DE PABLO CONTRERAS, encloses a dark and complex concept that includes a plurality of meanings, lacking current definition in the LGT. In fact, this Act, apart from not defining the concept, it only speaks of residence, unless otherwise qualified, which represents a significant change from the previous LGT, who spoke of "actual residence". This change seems very wise as the LGT leaves the Act of each tax to define it without adding a qualifier that could violate the provisions in it. However, it has been the *Tribunal Económico Administrativo Central* (Central Tax Court) in its resolution of 27 December 1998 which defined habitual residence, understood as "the permanence of a person continuously, usual and customary in a particular place, characterized essentially by a physical presence that offers relevant differences in duration and frequency, with the remaining in other homes or residences and a link to their personal interests or activities, professional or economic."

After a legislative developments which have fallen by the wayside other criteria, the current IRPF regulations, establishes three criteria for determining the habitual residence of the taxpayer: *firstly*, the physical presence for more than 183 days during the calendar year in territory Spanish. To determine the period of stay in Spanish territory sporadic absences be counted unless the taxpayer proves its tax residence in another country. In the case of countries or territories considered tax havens, the tax

authorities may require proof of stay in it for 183 days in the calendar year; *secondly*, the ties of business, which means that the core or base of their activities or economic interests, directly or indirectly are based in Spain; or, *finally*, the ties of family, that means that unless proven otherwise, according to the above criteria, a taxpayer is habitually resident in Spain if his spouse and minor children who depend on it live in Spain (which is called by the doctrine and jurisprudence core of personal interests).

Regarding the first criterion, the physical presence for more than 183 days, there are a number of difficulties for its use, among which are: the beginning of the recognition and accreditation of residency in another state. Regarding the beginning of the post, the question arises when the person has not yet acquired the residence in Spain. This is clarified -without the approval of the scientific literature- by the *Dirección General de Tributos* (Directorate General of Taxes) establishing the beginning of his calculation of 183 days from the first day of stay of the person in Spanish territory, computing also sporadic absences unless it is accredited tax residence in another country. In reference to accreditation, the Administration supports only "residence certificate", except in the accreditation of residency in so-called tax havens which, undoubtedly, is a clear proof that overzealous tax collection will lead residents to consider individuals who are not and will not serve to determine the reality of the taxpayer's residence.

With respect to the ties of business, we extract three clear conclusions: *the first one*, that the legislator leaves unresolved two key aspects: the identification of core elements that establish the main basis of activities or economic interests, and the term for which establish comparison of the interests and economic activities in Spain; *the second one*, that the Administration will be the one that should prove that the core of the taxpayer is located in Spain and not the taxpayer; and, *finally*, that the legislation takes into account the possible fraudulent use of intermediary companies when it talks about settling in Spain "directly or indirectly".

The last criterion, configured as a rebuttable presumption that proves the existence of a relationship between the known fact of residence in Spain of the spouse and minor children with the unknown fact of residence in Spain of the taxpayer, means: *firstly*, that the taxpayer can demonstrate that is resident in Spanish territory although in

that territory spouse and minor children who live with them are habitual resident; *secondly*, that the condition requires spousal residence in Spain " and "minor children at a time, because it is not enough with one of them; and, *finally*, that the presumption is independent of the form of tax chosen, jointly or separately, even though it was supposed that it could only have effect when there were joint taxation of the family unit. As in the criterion of physical presence, for the Administration the only sufficient prove, through which the habitual residence of a natural person in another State must be demonstrated, will be the provision of a certificate of residence issued by the competent authority for the country where he resides, which must contain both the period of stay and his tax obligations therein. However, for most of the doctrine, this assumption can't only be broken only in cases where the taxpayer provides certificates of residence issued by the tax authorities of another state. For them, the Spanish tax authorities should be particularly flexible in admitting evidence to demonstrate that the taxpayer resides in another State.

As we have previously concluded, to determine the period of physical presence in Spanish territory sporadic absences will be counted unless the taxpayer proves its tax residence in another country. This accreditation, however, will not suffice in the case of a Spanish national who transfers his residence to a tax haven status, as this taxpayer will still be considered a resident of Spanish during the same tax year in which the change occurred and over the next four years, even though the taxpayer proves that is actually residing in that tax haven. This situation is called "tax quarantine" and affects changes of residence to another country or territory which is given as a tax haven. The territories considered tax havens by Spain can change this consideration by signing a DTC with Spain that includes an information exchange clause or by signing an information exchange agreement that specifically states that they stop having such consideration. This provision is a solution with a clear lack of rigor as it forgets the admission of evidence that a change of residence is not made solely to avoid taxes, but for other reasons, and it is discriminatory with States, such as Cyprus (Member State Union since May 1, 2004), for not having signed an information exchange agreement, when the provisions are applicable for this purpose articulated in Directive 2011/16/EU.

### **Third. – Tax residence in the UK domestic legislation**

In the British legal system, neither habitual residence had all decision-making power granted (residence was determined by three factors: residence, ordinary residence and domicile) nor there was a closed list of connecting factors to consider a taxpayer resident or not, until the approval of the Finance Bill, 2013, which itself terminates with the ordinary residence and defines a series of connecting factors in the so-called "test of residence."

The British legal system looked up to six different classes of tax residence (three, from the reform proposed by the Finance Bill 2013) by the interplay of the three factors mentioned above, determining the type of residence through an open list of connecting factors, which we have classified into four groups: those that are related to the taxpayer's physical presence, the ties of business, the personal ties (family and social) and the ties of birth. Throughout the case study of The Supreme Court, we have concluded that the main connecting factor that has been used to prove residency of a taxpayer when physical presence was not enough, was the personal ties.

Beginning this tax year, if -as expected- the Finance Bill 2013 becomes the Finance Act 2013, the taxpayer will be considered resident in the UK, certainly, if he/she meets any of the following criteria: *Firstly*, if he/she is present in the United Kingdom for 183 days or more in a tax year; *secondly*, if his/her home is located in the UK; and *finally*, if the taxpayer is in the UK to carry a full-time work.

However, in the alternative, that is, if the taxpayer does not meet any of the above requirements, he/she will be regarded as resident in the year when, depending on the number of days present in the U.K. plus one or more connecting factors. The application of these rules will differ depending on whether taxpayers who come to the UK or they leave. Thus, we would have would be three criteria-for themselves-become a taxpayer resident in the UK: the presence in the UK 183 days or more, as a criterion of permanence and possession of a single house that lies in United Kingdom and work full time in the UK, both as connection criteria included in the criterion of economic interests. While the factors in the criterion of personal interests only become a resident taxpayer attached to the criterion of permanence in the UK during the tax year. The new



"residence test" provides, finally, that in the event that, if attending to these rules the taxpayer may be considered both resident and non-resident, he/she will be considered non-resident.

The finding of the latter criteria should follow the case analyzed in this paper, among which we highlight the Gaines-Cooper judgment against HMRC, of The Supreme Court. In this, the Court accepts that the residence of Mr Gaines-Cooper's wife and youngest son in the UK clearly describes the ties of family as a connecting factor to prove the residence of the taxpayer. This test, together with the existence of a number of businesses in the UK led by Mr. Gaines-Cooper with regular visits (ties of business), prompted the Court considered Mr. Gaines-Cooper as a resident.

About the counting of the days of presence in the UK, the HMRC counts as day of presence in the UK, if the taxpayer is to the end of the day (midnight). This means that the days of arrival in UK Kingdom count but, not the days in which the taxpayer comes and goes. Referring to absences, they do not count for purposes of determining the first period of permanence but they do in the following. A good example of this practice is found in the *Shepherd v HMRC* and, as already mentioned, *Gaines-Cooper v HMRC*.

Therefore, according to Finance Bill 2013 the ordinary or non-ordinary character of the residence disappears, which means the existence of only three classes of taxpayers: resident, non-resident and resident non-domiciles. The birth of the non-domiciles meant the introduction, by the Finance Act 1914, of the concept of domicile as a relevant factor for the purposes of income tax. The non-domiciles are subject to income tax on their income and capital gains generated in the UK and their income or gains generated abroad and remitted to the UK. The conditions for eligibility for non-domiciles regime, due to it is a choice for UK residents whose domicile is not the British, has also seen a number of changes in recent times as a result approval of the Finance Act 2012. Mainly, it has been increased the annual amount to be paid by taxpayers and has been established an exemption for income or gains received from abroad as long as they use them to make a qualifying investment which can be made by either obtaining newly issued shares in, or making a loan (secured or unsecured) to a target company. Currently, most of the scientific literature, including WHITEMAN,

SAUNDERS and ROHATGI, think that such taxpayer should disappear or at least be subject to a thorough review, due mainly to the complexity of remittance basis and the problems it raises in the context of EU Law, for example, resulting from ignoring foreign tax bases.

It has not undergone any change that affects the particular taxpayers resident in Scotland, whose parliament can increase or reduce the tax rate specified in the Finance Act for the income tax of no more than three percent, according to Scotland Act 1998. This power of the Scottish Parliament, the only nation that make up the UK that has it, is called tax-varying power of the Scottish Parliament and must always be stated for a particular tax year and approved before the beginning of the year, but never more than 12 months in advance, in accordance with sections 73 and 74 of the Scotland Act 1998. The only connecting factor –apart from the case of a member of Parliament for a constituency in Scotland, a member of the European Parliament for Scotland or a member of the Scottish Parliament- determining the tax residence in Scotland is the physical presence based on that the taxpayer keeps a closer link with this territory.

#### **Fourth. - Comparative study: Spain and the UK**

The different legal systems followed by the Spanish legal system - "Roman-Germanic", also called "Continental Law" - and the British legal system - "common law", also called "Anglo-Saxon law", have resulted in the different sources of law of both income taxes. However, this is not an obstacle to observe that, although under different names, compatible legal principles beat in both legal systems.

While in British tax law, based primarily on case law, many Acts have proliferated -not only in relation to income, but also to capital gains- since 1992, which include the Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (TCGA) which replaced on March 6, 1992 to the Capital Gains Tax Act 1979, the Income Tax Act 2007 (ITA), in force since the fiscal year began on April 6, 2007, the Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA), in force since the tax year began on April 6, 2003, the Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA), in force since the tax year began on

April 6, 2005, the Income and Corporation Taxes Act 1988 and the Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, in force since the tax year that began on April 6, 2010. We must not forget either that, in Spain, judgments as of 15 February 2001 or the June 27, 2002, of the *Audiencia Nacional* (National Court) of May 20, 2011 and the July 14, 2011, the *Tribunal Supremo* (Supreme Court), and those of February 9, 2011, to March 3, 2011 and June 20, 2011, the *Tribunal Superior de Justicia de Valencia* (High Court of Valencia) constitute important precedents in the interpretation of the different criteria that determine tax residence in Spain. And even some changes have been made derived from the jurisprudence of the ECJ, as carried out, following the judgment in C-153/2008, through Article 6 of Law 2/2010, of March 1, amending IRNR to adapt it to European Union regulations.

In the Spanish legal system, habitual residence is the element of chargeability that shows a link between the taxpayer of the taxable event and the territory of the State, determining whether individuals will find themselves subject to income tax and, therefore, must pay tax on their worldwide income, or, on the contrary will be subject to IRNR only for their income obtained in Spain. In the British legal system, based on the new "residence test" of the Finance Bill 2013, we find three types of taxpayers: residents, non-residents and non-domiciles.

We find the first difference between both systems in the duality residence-domicile, which does not exist in Spain. In the UK, the continuity of that residence used to convert –until the Finance Bill 2013- a non-resident into a resident and a resident to ordinary resident, while the domicile only affects a certain taxpayers, such as non-domiciled residents who have income or capital gains remitted to the UK, according to the remittance basis.

Another significant difference between the two legal systems arises in relation to the level (Central Government or Autonomous Communities) of the Income Tax for Individuals. Taxes are usually imposed at different level but, in this case, this tax is levied in both levels –by the Central Government and by the Autonomous Communities- creating the concept of "residencia autonómica" (autonomous residence) which has some similarities to both the residence and the domicile in the UK. In fact, while in Spain we distinguish between two situations: residence in the Basque Country

and Navarra and residence in other Autonomous Communities, in the UK there are three possible domiciles for taxpayers: England and Wales, Scotland and Northern Ireland and a special provision in the Scotland Act 1998 for the Scottish Parliament to raise or lower the tax rate, determined by the British Parliament, for taxpayers considered tax resident in Scotland, in no more than three percent.

However, there are two regimes applicable in Spain and the UK that focus our attention for its similarity. We refer to the British residents not domiciled or "non-Domiciles" and the Tax regime for non-resident employees assigned to Spain (inbound expatriates), under Article 93 of the Income Tax Act. Meanwhile, in the British case, this type of taxpayers, which found its basis in the idiosyncrasies of the British economy and in maintaining connections abroad, composed, among others, as we have discussed, for the Crown Dependencies, the Overseas Territories and the Commonwealth, was justified politically as a way to accommodate both British nationals living in these and other areas for different periods, and visitors who spent long periods in the UK for business issues. Today, it is justified for economic reasons arising from their important contribution to the British Treasury, which from 2004-05 to 2008-09 has seen the entry of 25 billion pounds in taxes. The Spanish regime, known in Spain as "Beckham Act" emerged as a formula to attract skilled human capital from other countries through tax incentives, allowing tax residents in Spain -who have been resident in Spain during the 10 years preceding his or her assignment to Spain- to be taxed at the general rate of 24% instead of 43%. Finally, the Government decided to change the "Beckham Law" by the new wording of Article 93 of Law 26/2009 of 23 December on the State Budget for 2010, which provides that remuneration derived foreseeable contract of employment in each of the tax periods in which this regime applies may not exceed the amount of 600,000 euros. However, the amendment did not apply retroactively, so that those who are currently benefiting from the same may do so in the same conditions and will continue to pay only 24% of their income in taxes. However, the new athletes, researchers and other foreign workers that exceed the amount of 600,000 euros are now taxed without this reduction.

We observed from our analysis that -pending on what happens with the decisions of the courts after the changes of the Finance Bill 2013- both systems converge towards a common point. This convergence may be due to many factors.

However, we are convinced that, without doubt, not only the situation of EU Member States and their submission to the ECJ, but also the appearance of the DTC models (especially the OECD Model) have made the legal Spanish tax system (the "Civil Law") to make a move towards greater recognition of the "precedent" and the British system (of "common law") to move towards the enactment of Acts that specify more clearly the connecting factors to its income tax and also avoid the appearance of conflicts with other states in Tax Law, especially in the framework of the European Union.

Finally, we must emphasize the special status enjoyed by both diplomats, and officials of international organizations regarding your residence. These taxpayers enjoy a number of tax privileges, which are reflected in the general international law (customs and general principles), DTCs (the OECD Model explicitly states that its provisions do not affect the fiscal privileges enjoyed by staff diplomats under international customary law or general principles of international law) and domestic rules in the case of the diplomatic staff, and the Founding Treaties, Multilateral Treaties on the Privileges and Immunities Agreements, Bilateral Agreements and Host Country Agreements, national legislation and Jurisprudence, in the case of officials of international organizations.

It is necessary to emphasize that the privileges given to officials of international organizations are mainly for two reasons: *firstly*, to avoid double taxation with tax levied by international organizations to their officials. In this situation we can find the European Union officials. These taxpayers have to pay tax on the income they receive through a European tax. At the same time, such salaries will be exempted taxes on the income of individuals in their Member States. And *secondly*, that being the tax burden borne by such officers their salaries similar regardless of the State where, based on the destination assigned by the organization, whose habitual residence, you get that tax reasons do not influence the decision of an official of an international organization to opt for a State or another as his/her destination.

### **Fifth. - The determination of the tax residence in case of conflict**

Tax residence is, at present, the determinant of chargeability in which most developed countries rely on to tax individuals on their income. It is not used in the United States, Cuba and the Philippines.

That is why we can forget the internationalization of Law in the study of tax residence as determinant of chargeability, with the consequent appearance of conflicts of Law that need to be assisted of rules the allocation of the power to tax the manifestations of wealth on which tax or taxes are projected.

As we know, residence determines and completes the scope of application of the DTC. Despite this fundamental role of residence in the DTC, they do not provide a definition of resident, referring to the provisions of the legislation of each State. However, the Conventions themselves need the requirements to be met by respective tax residents of each Contracting State to access the specific benefits of DTC. It could happen that a tax resident in a State under its domestic laws was not granted by the status of resident as provided for in an agreement, as he/she may need some additional conditions to access.

The appearance of conflicts mentioned has resulted in the generation of a set of rules contained in the DTCs, in order to solve the situation of taxpayers considered tax resident in two states simultaneously. These five rules are mainly based in the OECD: the *first one*, refers to the place of permanent housing-sufficing, in this case, only the possession or enjoyment of a home, provided it is permanent and that the taxpayer with the intention to stay enjoy and if you have one in each state; the *second one* to the center of vital interests, as global view of where they place family and social relations of the taxpayer, their occupations cultural, economic or professionals; the *third one*, refers to the place where the taxpayer more, without the need for specific housing types, can be both housing and hotels; the *fourth one* refers to their nationality; the *fifth one*, refers to the resolution of mutual agreement between the Contracting States. And *finally*, although in practice the first three rules are enough to solve the dispute, the model leaves the competent authorities of each State the amicable settlement of the dispute.

OECD proposals to set up residence in a given State will always be referred to three functions: the *first one*, to determine the scope of application of an agreement; the *second one*, to solve cases where double taxation arises as a result of the dual residence; and, *finally*, to solve cases where double taxation results from the taxation in the State of residence and in the State of source or situation.

Apart from conflicts related to the status of taxpayers considered tax resident in two countries simultaneously, there are other related to changes of residence of taxpayers to tax havens. This conflict, although of interest and concern for the EU, the OECD and other organizations, is solved unilaterally by each State. However, not only the OECD, but also tax agencies of different States (IRS, HMRC, SAT, etc.) and several international organizations (EU, FATF, G-20, G-7 and G-8) have been responsible for defining and identifying their basic features.

Tax havens are areas whose tax policy is favorable to foreign investment by applying a relatively low tax rate. However, this is not the only feature that defines a tax haven as well, for the determination of an OECD country as a tax haven due to four main factors, namely: if the jurisdiction does not impose taxes or these are only nominal, if there is a lack of transparency, if the Acts or administrative practices do not allow the exchange of information for tax purposes with other countries regarding taxpayers who benefit from low taxes, and whether to allow non-residents to benefit from tax cuts, even when it does not actually make any activity in the country.

The solution to the movement of residence to a tax haven will, as in the case of Spain, the Scandinavian countries, the U.S. and Germany, is usually avoid by legislation that means for taxpayers to continue paying tax in the State of previous residence for a number of years (5 in the case of Spain), as if the taxpayer was still resident (which means for all their worldwide income), thereby establishing a presumption that any movement to a tax haven is done to avoid taxes and in any case, for tax reasons.

Finally, we should mention the familiar figure of the "delocalized", among which we find a particularly significant group of people composed by what the doctrine knows as the "tax stateless". These are taxpayers who simulate a behavior that move them away from the State where they are tax residents, justifying that they are not

residing any more in that territory, or also giving proves that they have a "new" tax residence in a state , country or territory where certain taxes are levied at a low rate or not at all. This figure justifies, more if possible, the existence of the DTCs and the importance in making an effort to determine as precise as possible the determinants of chargeability for the purposes of income and capital gains tax.

#### **Sixth. – Relevant aspects of tax residence in the European Union for individuals**

The major limit to the power of taxation, which is the compatibility of Member States Law with EU law, appears on the scene when the ECJ examines the compliance of Member States with the principle of non-discrimination on grounds of nationality or by reason of residence, and restrictions on the free movement of persons in its dual form -freedom of movement for workers and freedom of establishment- guaranteeing the right of a national of a Member State to move and reside in any other Member State with the aim of working, developing a business or professional activity and a national treatment if he/she is in comparable situation with the national. The impact of the ECJ case law in the national legal systems of the Member States demonstrated for O'SHEA, in the cases *Humblet* (C-6/60) –where the Court concludes that the compensation paid to the officers of the European Union is beyond the scope of the sovereignty of the Member States as far as taxation is concerned-, *Van Gend en Loos* (C-26/62) -where the ECJ states that European Union law does not only apply to Member State level, but also guarantees the rights of nationals of Member States who can invoke it in their Courts-, and finally, *Costa v ENEL* (C-6/64), where the Court determined clearly that EU Law has supremacy over National Law of the Member States.

As discussed throughout this work, tax residence stands as a clear focus of disputes between taxpayers and the European Commission v Member States, in their position as a host or origin State. However, there is no definition of residence in the Treaties comparable to the one in our legal system, although both the ECJ and EU Law commonly use the terms "tax domicile", "tax residence", "habitual residence" or "normal residence". The only definitions found of "usual or normal" residence are in the Council Directive 83/182/EEC of 28 March 1983 on tax exemptions within the



Community for certain means of transport temporarily imported into one Member State from another and the judgment in C-523/07, on April 2, 2009. The Directive defines "normal residence" as the place where a person usually lives, that is for at least 185 days in each calendar year, because of personal and occupational ties, or, in the case of a person with no occupational ties because of personal ties which show close links between that person and the place where he is living. The ECJ in the case mentioned states that the "habitual residence" must be interpreted as meaning that it corresponds to the place which reflects some degree of integration by the child in a social and family environment. To that end, in particular the duration, regularity, conditions and reasons for the stay on the territory of a Member State and the family's move to that State, the child's nationality, the place and conditions of attendance at school, linguistic knowledge and the family and social relationships of the child in that State must be taken into consideration. It is for the national court to establish the habitual residence of the child, taking account of all the circumstances specific to each individual case.

This controversy begins, with no doubt, after the judgments in cases *Marsman*, *Sotgiu* and *Avoir Fiscal*, that recognize the existence of the ban, not only of discrimination based on nationality but also all covert forms of discrimination which, by applying other criteria of differentiation, lead in fact to the same result. The judgments of the Court, from that moment, are crucial in order that a resident and a non-resident can receive the same treatment in the event that there is no objective difference that can justify a difference in treatment. This recognition, made by the ECJ, of the possibility that a national of a Member State may suffer "indirect" discrimination on grounds of residence, can contribute to the future demise of the actual liability to tax in the case of non-national residents of a Member State, leaving only this tax regime for non-resident from a third-country outside the European Union. What the ECJ jurisprudence has led so far, has been the adoption of measures by the Member States to recognize exemptions for income earned in the state by residents in other Member States. Even in Spain, this jurisprudence has made that it is allowed that a resident in other Member States can choose between be tax as a resident or a non-resident.

This discrimination, based on a difference in treatment between a resident and a non-resident, among which there is no objective difference that can justify a difference in treatment, was clearly defined in the *Schmacker* case. In it, the Court defines

discrimination based on residence as "the application of different rules to comparable situations or the application of the same rule to different situations". However, the Court recognizes that this difference in treatment between residents and non-residents is justified in most cases, since the situation of residents and non-residents is not comparable, in general, to the extent that income earned in the territory of a State by a non-resident is usually only a part of his/her total income: This income is mainly concentrated in his/her place of residence and this State is the one that can take into account better all his/her income and personal and family situation. On the contrary, it may be -as in *Schumacker*- that a non-resident does not get significant income in his/her State of residence and receives most of his income from an activity carried out in another Member State, so that the State of residence shall not grant him/him the benefits resulting from the taking into account his/her personal and family situation, nor the State of the activity (because there is not such prevision about it), which result in a taxpayer discriminated against nationals who are entitled to these advantages. The possibility that the State in which he/she carries out his/her business, and that know most of his/her income, can take into account their personal and family circumstances can mean a solution to eliminate most tax disadvantages that taxpayers support.

Along with this clear definition, the Court has dealt with cases in which Member States, in order to justify a less favorable treatment to a non-resident, based their defense in their difficulties to obtain information about personal and family circumstances of a non-resident. In these cases, the Court has settled the matter by reference to the mutual aid system, which allows Member States to solve these situations by exchanging information. However, in some cases -as in *Gschwind*- following this jurisprudence, tending to that personal and family circumstances are taken into account in the State where the employment or activity are carried out, there has been non-residents who have tried take advantage of certain tax benefits, including the possibility to access to joint tax forms that were more favorable to their interests, relying on the proportion of income earned that has not always achieved the desired result. Specifically, in the case mentioned, the Court determines that the situation of the residents of the Member State and the one of the plaintiffs is not comparable, based on a comparability analysis similar to the one done in *Schumacker*.

Also the restriction on the fundamental freedoms of the European Union enjoys protection from the Court of Justice, although the concept is not unanimously accepted by the doctrine. However, the concept has been clearly defined by the Court in the cases studied: *Dassonville*, *Bachmann* and *Lenz*. In them, it is showed how rules of the Member States can block, directly or indirectly, actually or potentially, trade within the European Union. In this regard, it is quite useful the distinction made between the two concepts-discrimination and restriction-in *Futura*, which first makes an analysis of discrimination in which finds no discrimination because the Court understands that the national legislation applies equally to residents and nonresidents. However, in failing in finding discrimination, the Court makes a further analysis which concludes that, in a sense, the national legislation constituted a restriction on the freedom of establishment of a company, compared with a national individual of a Member State, that is interested in establishing a branch in another Member State other than where it has its headquarters.

Specifically, referring to tax residence and freedom of movement, the Court considers that EU Law is contrary to National Law that neither block the appropriate refund to the amounts paid in excess of the tax -as in *Biehl*- nor, tax unrealized capital gains -as in the case of *De Lasteyrie*- when taxpayers wish to changer their tax residence to another Member State.

The Court, in order to ensure non-discrimination and restrictions on fundamental freedoms, has also analyzed, apart from the compatibility of Member States Law with the EU Law, (as in *Van Hilten*), DTCs, concerned about the possibility that double taxation can block the exercise of the fundamental freedoms of the European Union. The Court, in the absence of a binding Model in the European Union or a harmonization Directive, warns that the only mechanism that can eliminate or mitigate the negative effects of the coexistence of national tax systems are the DTCs because Member States are free to determine the criteria for taxation and there is no enforceable obligation for each Member State particularly to eliminate double taxation.

In short, the study of ECJ jurisprudence on tax residence, has revealed us the determination of the Court to achieve that all Member States regulate direct taxation while respecting the EU Law, with special attention to possible discrimination or

restriction based directly on nationality or in the tax residence of the taxpayer, with the obligation of not treating non-nationals less favorably than nationals. This does not mean that non-nationals must necessarily receive "same treatment" as nationals, since they could receive better treatment than Host State nationals. Indeed, this situation called for the doctrine of "reverse discrimination", unfavorable for nationals to non-nationals, that does not have the protection of the ECJ due to it is an internal matter and, therefore, there is not any element of connection between EU Law and National Law.

There is only one true, own and exclusive power of taxation with respect to taxes on salaries, wages and allowances of officials and agents of the European Union, or the Common Customs Tariff, as these are taxes that the European Union institutions establish and define in the Regulations, that must be applied in its entirety across the EU.

#### **Seventh. - The importance of DTCs within the framework of the European Union**

It has taken a great effort to pursue the abolition of double taxation within the European Union since the beginning. Although, it has not been possible to offer a complete solution to the problem of double taxation within the EU, however the European Commission took the initiative in 2011 addressing the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, in its Communication of 11 November 2011 on double taxation in the Single Market, which, determined to solve the problems related to it by making series of proposals, which were followed by a consultation, completed on May 31, 2005, to assess the magnitude of the problem of double taxation, related to direct taxes such as corporate tax on non-residents, income taxes, capital gains taxes, withholding taxes, inheritance and gift taxes.

Although there is no provision either in the Treaty on European Union or in the Treaty on the Functioning of the European Union similar to Article 293 providing for TCE (former Article 220), the ECJ case law recognizes the right of Member States to perform the actions they deem appropriate in order to avoid double taxation between them. These actions, covering all carried out in the usual practice of international Tax

Law, including DTCs that follow different models. However, the distribution rules of tax sovereignty between the two states, theory contained in these Conventions signed, may conflict with the principle of non-discrimination if they lead to a different treatment between nationals of a Member State and nationals of other States members who are in a comparable situation, which has led to a varied ECJ case law which - according to HERRERA MOLINA- we divided into three groups: the cases that introduce the Convention as a regulatory element to confirm or rule out the existence of discrimination or restriction, the ones where the Convention is a source of relevant principles in EU law, and those who see the Convention as a rule that collides with the provisions of the Treaties.

This case law continues, case after case, a straight line, as we can see in cases *Sant Gobain*, *Bouanich*, *Van Hilten*, *Gilly*, *Block*, *Asscher*, *Gerritse* and *Amurta*.

While in *Sant Gobain*, the Court uses both, the DTC between Germany and the United States in 1954/1965, and the DTC between Germany and Switzerland in 1971, as in force in 1988, to define the legal situation to revise, stating that when the branch of a non-resident company does not benefit from the same advantages as the subsidiary of a foreign company, there is a violation of freedom of choice of the legal form of a secondary establishment, concluding that these benefits foreseen in the Conventions should be extended. In *Van Hilten* and *Bouanich* the Court, apart from analyzing not only the national legislation, but also the Conventions signed, goes to the comments to the DTC Model of the OECD understanding that, as Conventions are part of the legal framework applicable to cases, the best way to interpret the provisions of a Convention that follows a model is to go to the comments of this model. Therefore, what we see is that the Court, when dealing with tax residence in the DTCs, understands that the distribution of taxing power is responsibility of the Member States, so that -as a result of the exercise of tax sovereignty by Member States- some situations of dual residence can take place and may constitute a restriction contrary to EU freedoms and a discrimination against residents without ties in other Member States due to can be double taxation situations. This is the situation that that takes place not only in *Gilly*, but also in *Block* where the Court, after studying the elements of chargeability to split competence between contracting parties, regarding taxes on income, contained in the Convention signed between Member States, unfortunately, it can't give a solution. The

Court decides in the first case that there is no discrimination in the choice of different elements of chargeability, including nationality, while in the second, although some nuances are added such as its position in favor of the no obligation of Member States to adapt their tax systems to the different tax systems of other Member States to eliminate double taxation concluded that using the place of the habitual residence of the creditor as a connection factor for determining that the 'foreign' character of the goods that form the heritage and therefore to attribute in a Member State inheritance the tax paid in another Member State does not constitute a restriction of fundamental freedoms.

However, the Court -as in *Asscher*- cannot offer a solution to a situation of double taxation, being situations in which the Member States have agreed on the distribution of its taxing power through a Convention, in others, the Convention will serve as instrument -in the hands of the Court- to determine the comparability of two situations in order to assess whether the treatment to a national may be discriminatory. The same situation occurs in *Gerritse*, where, according to the DTC between the Kingdom of the Netherlands and the Federal Republic of Germany, it is taking into account the tax levied in Germany when applying the Dutch tax deduction to a fraction that corresponds to the ratio between the income taxed in Germany and the worldwide income: This means for the Court that, in relation to the standard of progressive, non-residents and residents are in a comparable situation so that the application of a tax rate of income tax higher to non-residents than the one applicable to residents and assimilated will constitute indirect discrimination.

Finally we should note how, sometimes, the pursuit of the legitimate objective of avoiding double taxation between the Member States, dividing the Member States their taxing power as they believe through Conventions can lead to the creation of an obstacle to Fundamental Freedoms. Among these cases, we find legislation that establish a withholding tax on dividends distributed by a resident company to a non-resident, whereas dividends paid by a resident company to a resident shareholder, do not provide any tax. Or the subjection, by a Member State of the investment income, of deposits and investments in a different Member State to additional taxation with respect to those ones in the Member State. This means that, although in most cases Conventions do eliminate double taxation in the internal operations, in others, if the operations done by non-residents are subjected to withholding tax or there are provisions that make more

difficult to provide services between Member States that with the Member States, that legislation will not be in compliance with EU Law, as the Court remind us in *Amurta*.

## BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (1997). *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares.

AA.VV. (1999). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Madrid: Civitas.

ADAME MARTÍNEZ, F. D. (1996). *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*. Granada: Comares.

ALADI. (n.d.). *www.aladi.org*. Retrieved enero 14, 2012, from [http://www.aladi.org/nsfaladi/arquitect.nsf/VSTITIOWEB/quienes\\_somos](http://www.aladi.org/nsfaladi/arquitect.nsf/VSTITIOWEB/quienes_somos)

ALBERGA, M. L. (2005). Residency in the Cayman Islands. *Offshore Investment*.

ALMUDÍ CID, J. M., CALDERÓN CARRERO, J. M., CHICO DE LA CÁMARA, P., GARCÍA PRATS, F. A., HERRERA MOLINA, P. M., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., et al. (2002). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

ALVA MATTEUCCI, M. (2001, Octubre). El Principio de predictibilidad y el Derecho Tributario. *Análisis Tributario*, XIV, 20 a 23.

ÁLVAREZ BARBEITO, P., & CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. La Coruña: Netbiblo.

ANDALUZ, H. (2005). *Positivismo normativo y Derecho Internacional*. La Paz: Plural editores.

ARESPACOHAGA, J. D. (1996). *Planificación fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons.

ARMIENTA CALDERÓN, G. M. (1998). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Méjico D.F.: Tribuna Fiscal de la Federación.



- ASOREY, R. O., AMATUCCI, A., & PLAZAS VEGA, M. (2008). *La autonomía del Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.
- AVI-YONAH, R. S. (2008). Back to the future? The potential revival of territoriality. *Bulletin for international fiscal documentation*, 471 y ss.
- BAENA AGUILAR, A. (1994). *en su obra colectiva, Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*. Madrid: Colex.
- BAENA AGUILAR, A. (1994). *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- BAILEY, R. F. (1945). Double Taxation in Regard to Death Duties. *Journal of Comparative Legislation and International Law, Third Series, Vol. 27, N. 3/4*, 46 a 51.
- BAKER, P. (2003). *Double Taxation Conventions and International Tax Law: a Manual on the OECD Model*. Londres: Sweet & Maxwell.
- BAKER, P. (2005). Confrontation or co-operation? *Taxation Magazine*, 10 y ss.
- BAKER, P. (2008). The charter and the law. *Taxation Magazine*.
- BAKER, P. (2010). Get charter! *Taxation Magazine*.
- BAKER, P. (2011). Are the proposals EU compliant? *Tax Journal*, 12.
- BASDEVANT, S. (1931). *Les Fonctionnaires Internationaux*. París: Librairie du Recueil Sirey.
- BERLIRI, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario, vol. I*. Madrid: 151 y 152.
- BERMAN, H. J. (1996). *La formación de la tradición jurídica de occidente*. Méjico D. F.: Fondo de Cultura Económica.
- BISCOTTINI, G. (1966). Diritto Administrativo Internazionali. *La circolazione degli unomini e delle cose*, 364 y siguientes.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1976). Normas tributarias extranjeras y conflicto de leyes. *Temis*, 679 y siguientes.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1980). Los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales. *Estudios de doble imposición*, 32 y siguientes.

BUHLER, O. (1968). *Principios de Derecho internacional tributario, versión en castellano de Fernando Cervera Torrejón*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

CAAMAÑO ANIDO, M. A., & CALDERÓN CARRERO, J. M. (2002). Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario? *Revista española de Derecho Financiero*, nº 114, 245-288.

CABRILLO, F. (n.d.). *www.ecougroo.com*. Retrieved 10 14, 2012, from *www.ecougroo.com*: *www.ecougroo.com/economos/biografias/smith.htm*

CALDERÓN CARRERO, J., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., & TRAPÉ VILADOMAT, M. (2008). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia: CISS.

CARBAJO VASCO, D. (2002). ¿Existe un domicilio fiscal para los no residentes? *Notitya*, 7.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1995). De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia). *Carta Tributaria*, número 231, Madrid.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2007). *Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes, segunda edición*. Valencia: CIIS.

CASADO OLLERO, G. (1987). El artículo 95 del Tratado CEE y la diferenciación de los tipos de gravamen en el IVA (Comentario a la Sentencia de 16 de diciembre 1986, Asunto 200/85). *Revista de Instituciones Europeas*, número 14, mayo/agosto, 385 y 386.

CASADO OLLERO, G. (1987). Prólogo. In G. CASADO OLLERO, D. M. RUFÍAN LIZANA, & J. A. SÁNCHEZ GALIANA, *Estudios sobre la Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo* (p. 7). Granada: Ediciones TAT.

CASTILLO SOLSONA, M. M. (1998). *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente*. Lleida: Servei de Publicacions de la Universitat de Lleida.

CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F., & MARTÍN LÓPEZ, J. (2011). *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de no residentes*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

CHACKIEL, J. (2010). Censo, residencia habitual y movilidad territorial. *Notas de Población (Comisión Económica para América Latina -CEPAL)*, 21 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C. (1987). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. *Anuario de la Facultad de Derecho, n° 5*, 153 y 154.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2002). La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo como medidas anti-abuso generales en el Modelo de Convenio de la OCDE. In M. F. SOLER ROCH, & F. SERRANO ANTÓN, *Las medidas Anti-Abuso en la normativa española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario* (p. 59 y siguientes). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2005). *Impuesto sobre sociedades, 2ª edición*. Madrid: Dykinson.

COMMITTEE, L. S. (1988). *Residence in the United Kingdom : the scope of UK taxation for individuals*. Londres: Law Society.

CORDÓN EZQUERRO, T. (2005). Régimen fiscal de los impatriados y expatriados. *Nuevas Tendencias En Economía Y Fiscalidad Internacional*, 81-96.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1970). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Tecnos.

CRUZ PADIAL, I. (2003). Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria. *Crónica Tributaria, número 109*, 66.

CUBERO TRUYO, A. (1995). La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF. *Cuadernos de estudios empresariales, n° 5*, 104.

CURTIS, R. (2011). Non-residence recap: How is the UK income of non-residents taxed? . *Taxation*, 17-21.

DE ARESPACOHAGA, J. (1996). *Planificación Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons.

DE CRUZ, P. (2007). *Comparative law in a changing world*. Nueva York: Routledge-Cavendish.

DE LA PEÑA AMOROS, M. d. (2009). Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. *Revista Jurídica de Castilla y León*, 241 y siguientes.

DE PABLO CONTRERAS, P., MARTÍNEZ DE AGUIRRE ALDAZ, C., PÉREZ ÁLVAREZ, M. A., & PARRA LUCÁN, M. A. (2011). *Curso de Derecho Civil I, Derecho Privado, Derecho de la Persona*. Madrid: Colex.

DEL ARCO RUETE, L. (1977). *Doble imposición internacional y derecho tributario español*. Madrid: Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda.

DELATTRE, O. (1999). The Tax Residence of Individuals. *European Taxation*, Vol. 39, número 6, 203 y siguientes.

DI PIETRO, A. (1998). El principio de igualdad. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 48, N° 250, 775-788.

DI PIETRO, A. (2002). El futuro tributario de la Unión Europea. *Revista española de derecho financiero*, N° 116, 573 a 580.

DI PIETRO, A. (2009). El futuro del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea. *Nueva fiscalidad*, n° 6, 9 a 24.

DI PIETRO, A. (2011). La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa. In F. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. ADAME MARTÍNEZ, & J. RAMOS PRIETO, *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* (pp. 47-68). Sevilla: Universidad Pablo de Olavide.

DI PIETRO, A. (2012). La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa. In F. ADAME MARTÍNEZ, *Armonización Coordinación Fiscal y Lucha Contra el Fraude* (p. 243 a 269). Pamplona: Aranzadi.

- DI PIETRO, A. (2012). The influence of European tax law on tax Law. In S. ZHENG WEN, *China Tax Law Review* (pp. 189-204). Beijing: China Tax Publishing House.
- DIEZ DE VELASCO, M. (1994). *Instituciones de Derecho Internacional Público, tomo I, décima edición*. Madrid: Tecnos.
- DÍEZ DE VELASCO, M. (1997). *Las organizaciones internacionales*. Madrid: Tecnos.
- DOERNBERG, R. L. (2001). *International Taxation in a Nutshell, 5ª edición*. St. Paul: West Group.
- DOERNBERG, R. L., & VAN RAAD, K. (1992). The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause. *Tax Notes International, número 15*, 775.
- DOERNBERG, R. L., & VAN RAAD, K. (1997). *The 1996 US Model Income Tax Convention: Analysis, Commentary and Comparison*. La Haya: Kluwer Law International.
- DOMENACH, H., & PICOUET, M. (1996). *Las migraciones*. Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba, Dirección General de Publicaciones.
- DOMÍNGUEZ, B. (2011, Agosto 24). Suiza y España refuerzan los mecanismos de información tributaria. *Expansión*.
- EASSON, A. J. (1993). *Taxation in the European Community*. Londres: Athlone Press.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1995). *Presunciones legales y derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. S., & MONTECELOS, M. (2004). Los Foreign Entities Seviles: exención de rendimientos y nuevo régimen de impatriados. *Estrategia Financiera*, 67-69.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1992). Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario. *Crónica Tributaria, n° 61*, 30.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1994). Leyes de presupuestos y ley de acompañamiento: un posible fraude a la Constitución. *Quincena Fiscal, núm. 22, diciembre*, 5 y siguientes.

FALCÓN Y TELLA, R. (2000). Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas. *Papeles de Economía Española*, número 83, 120.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J. (1992). La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF. *Estudios Financieros*, número 110, 7.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (1996). Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva. *Noticias de la Unión Europea*, 88.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1995). *Curso de Derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons.

FUSTER GÓMEZ, M. (2001). *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*. Madrid: Marcial Pons.

FUSTER GÓMEZ, M. (2012). La eliminación de la retención en origen o "withholding tax" practicada sobre los dividendos por parte del estado de la fuente de la renta. In F. SERRANO ANTÓN, E. SIMÓN ACOSTA, & H. TAVEIRA TORRES, *Fiscalidad y globalización* (p. 743 a 755). Pamplona: Aranzadi.

GABARINO, C. (1993). *La tassazione delle operazioni sul capitale e sulle poste del patrimonio netto*. Milán: Giuffré.

GARCÍA CARRETERO, B. (2006). *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA FRÍAS, M. A. (1996). La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 46, N° 242, 1019-1048.

GARCÍA FRÍAS, M. A. (2010). Cláusula arbitral en el modelo de convenio de la OCDE y Convenio europeo de arbitraje. *TRIBUTUM. Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*, 161-192.

GARCÍA FRÍAS, M. A. (2010). Cláusulas arbitrales y Convenio Europeo de Arbitraje. In F. SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad internacional* (pp. 1345-1376). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

GARCÍA HEREDIA, A. (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: Derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova.

GARCÍA NOVOA, C. (1995). La incidencia del Derecho Comunitario en el Derecho Español. In P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, *Sistema fiscal español y armonización europea : curso de verano 1994, Universidad de Santiago de Compostela* (pp. 55-114). Madrid: Marcial Pons.

GARCÍA NOVOA, C. (1995). Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español. In AA.VV., *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I) : XVI jornadas de estudio* (pp. 2085-2114). Madrid: Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones.

GARCÍA NOVOA, C. (2006). El Derecho Tributario a las puertas del siglo XXI. Retos del futuro. *Mundo Fiscal*, 23 y siguientes.

GARCÍA NOVOA, C. (2006). Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. *Revista española de derecho financiero*, N° 131, 503-563.

GARCÍA PRATS, F. A. (1996). *El Establecimiento Permanente*. Madrid: Tecnos.

GARCÍA PRATS, F. A. (1997). Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria. *Revista española de derecho financiero*, número 94, 215 a 236.

GARCÍA PRATS, F. A. (1998). *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos.

GARCÍA PRATS, F. A. (2000). Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y Derecho Comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain). *Noticias de la Unión Europea*, número 191, 11 y siguientes.

GARCÍA PRATS, F. A. (2001). La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria. *Crónica Tributaria* n° 101, 87-120.

GARCÍA PRATS, F. A. (2002). Coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria. *Diritto e Practica Tributaria*, 401.

GARCÍA PRATS, F. A. (2002). Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario. In SOLER ROCH, & SERRANO ANTON, *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA PRATS, F. A. (2002). The future of income taxation under EC Law requirements. *EC Tax Review*, n° 3.

GARCÍA PRATS, F. A. (2003). La jurisprudencia del TJCE y el art. 33 LIRNR. *REDF*, 117.

GARCÍA PRATS, F. A. (2007). Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 3-19.

GARCÍA PRATS, F. A. (2011). The tax treatment of cross-border pensions from an EC Law perspective. *European Taxation*.

GEST, G., & TIXIER, G. (1985). *Droit fiscal international*. París: Presse Universitaires de France.

GIANNINI, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

GIANNINI, M. S. (2008). *Derecho Administrativo. Volumen Primero*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

GIARDINA, E. (1961). *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milán: Giuffré.

GONZÁLEZ POVEDA, V. (1993). *Tributación de no residentes*. Madrid: La Ley.

GOODEVE DOCKER, N. (2000). The arcane world of domicile and tax. *Offshore Investment*, número 100, 3 y siguientes.

GORMLEY, L. W. (2005). *EU Taxation Law*. Richmond: Richmond Law & Tax.

GUGGENHEIM, P. (1967). *Traité de droit international public, tomo I, 2ª edición*. Ginebra: Librairie Georg.



- HADNUM, L. (2011). Non-residence & Offshore Tax Plannig. *Taxcafe UK Limited*.
- HASSELDINE, D. J. (1989). An analysis of the new residence requirements. *Bulletin for International fiscal documentation*, 153 y ss.
- HELMHOLZ, R. H. (1990). Continental Law and Common Law: Historical Strangers or Companions? *Duke Law Journal*, 1207 y ss.
- HELMINEN, M. (2011). *EU Tax Law Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD.
- HERRÁN OCAMPO, C. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Santa Fe de Bogota: Pontificia Universidad Javeriana.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1997). La discriminación inversa en el Derecho comunitario [Apunte sobre la STCJE (Sala 6ª) de 24 de octubre de 1996]. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1144 a 1157 .
- HERRERA MOLINA, P. M. (2009). *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- HM REVENUE & CUSTOMS, & HM TREASURY. (2011, Junio). Reform of the taxation of non-domiciled individuals: a consultation. Statutory definition of tax residence: a consultation. Londres.
- HUGHES, D. (1996). Capital gains tax implications of an individual becoming non-UK resident. *Bulletin for international fiscal documentation*, 105 y ss.
- JARACH, D. (1971). *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- JIMÉNEZ DE ARECHAGA, E. (1959). *Curso de Derecho Internacional Público, tomo I*. Montevideo: Teoría General.
- JIMÉNEZ DE ARECHAGA, E. (1959). *Curso de Derecho Internacional Público, tomo I*. Montevideo: Teoría General.
- JIMÉNEZ, A. (2012, febrero 18). *hayderecho.com*.
- JOHNSON, T. (2011). Ordinary Residence: Is it Still Appropriate? *Tax Analysts*, 255-257.

JOHNSON, T. (2011). Residence: More Certainty? (Or, 1842 and All That). *Tax analysts*, 109-111.

KEITH, G., MONTES MANZANO, X., TILEY, J., CANNON, P., BARCROFT, C., & FAIRPO, A. (2011). *Tiley & Collison's UK Tax Guide 2011-12 29th Edition*. Londres: Tolley Publishing.

KELSEN, H. (1995). *Teoría General del Derecho y del Estado*. Méjico: Universidad Autónoma de México.

KESSLER, J. (2011). *Taxation of non-residents and foreign domiciliaries*. Oxford: Oxford: Key Haven.

LANG, M. (2009). Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions. *EC Tax Rev.*, 98 a 113.

LANG, M. (2010). *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Londres: Spiramus Press Ltd.

LANGER, M. J. (1985). *Practical International Tax Planning*. Nueva York: Practising Law Institute.

LAW SOCIETY, R. (1988). *Residence in the United Kingdom: the scope of UK taxation for individuals*. Londres: Law Society.

LENZ, R. (1981). Les caractéristiques essentielles de la convention modèle établie par le Groupe d'experts des Nations Unies en matière de conventions entre pays développés et pays en voie de développement. In P. SIBILLE, *Réflexions offertes à Paul Sibille* (p. 667 a 677). Bruselas: Établissements Émile Bruylant.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2008). Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema Impositivo español. *Documentos de IEF*, 6 Y 7.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2009). La falta de rigor conceptual de la Ley General Tributaria en su artículo 11. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, n° 30, 423 a 436.

LÓPEZ HUGUET, M. L. (2008). El domicilio de las personas jurídicas: evolución desde el Derecho Romano y significado actual. *REDUR* 6, 71 y ss.

LÓPEZ HUGUET, M. L. (2009). *Régimen jurídico del domicilio en derecho romano*. Madrid: Dykinson.

LÓPEZ LUBIÁN, J. I. (2006). El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. *Instituto de Estudios Fiscales. Cuadernos de Formación. Colaboración 04/06. Volumen 1/2006*, 55 y ss.

LOZANO SERRANO, C. (1982). Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero. *Revista de administración pública*, 111-154.

LOZANO SERRANO, C. (1990). *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas.

LOZANO SERRANO, C. (2012). *Derecho Tributario*. Pamplona: Aranzadi.

LYMEN, A., & OATS, L. (2011). *Taxation Policy and Practice*. Birmingham: Fiscal Publications.

LYON, W. H. (1914). *Principles of taxation*. Cambridge: The Riverside Press.

MAGRANER MORENO, F. J. (1989). Problema de las disposiciones adicionales en las Leyes de Presupuestos. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 63, 385 a 410.

MAGRANER MORENO, F. J. (1995). *Tributación de los artistas y deportistas*. Valencia: CISS.

MAGRANER MORENO, F. J. (2008). Hacia un armonización del impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Nº. 209, 24 a 33.

MAGRANER MORENO, F. J. (2008). Propuestas y avances significativos en torno a la aprobación de una normativa europea que determine una base Imponible Común Consolidada del I. Sociedades (Common Consolidated Tax Base). *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Nº. 210, 16 a 24.

MAGRANER MORENO, F. J. (2009). *La Coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

MAGRANER MORENO, F. J. (2010). La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria. Situación actual y perspectivas de futuro. *Crónica Tributaria*, número 137, 171 a 197.

MAGRANER MORENO, F. J. (2010). Régimen fiscal del traslado transfronterizo del domicilio social. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, N.º 234, 27 a 36.

MAGRANER MORENO, F. J. (2012). *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*. Valencia: Tirant lo Blanch.

MAGRANER MORENO, F. J., & FUSTER GÓMEZ, M. (2010). La interrelación de la "cláusula de nación más favorecida" con el Derecho comunitario. In J. M. LABEAGA AZCON, P. CHICO DE LA CÁMARA, & M. RUIZ GARIJO, *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea* (p. 729 a 738). Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

MAGRANER MORENO, F. J., & FUSTER GÓMEZ, M. (2012). Las amortizaciones en la BICIS, una comparativa con el tratamiento previsto en el Impuesto sobre Sociedades. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 13, 135 a 148.

MALHERBE, J. (1994). Realidad y fiscalidad. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 44, N.º 229, 189-202.

MALHERBE, J. (2010). *Tax Amnesties*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

MALHERBE, J. (2011). Relaciones fiscales entre la Unión Europea y los países terceros en materia de impuestos directos. In F. J. LASARTE ÁLVAREZ, F. ADAME MARTÍNEZ, & J. RAMOS PRIETO, *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* (pp. 129-149). Sevilla: Universidad Pablo de Olavide.

MARKS, K. (2002). All things considered. *Offshore Investment*, núm. 127, 18 y ss.

MARSH, I. (1999). Waiting for the other shoe to drop - The current tax status of non-domiciled residents. *Offshore Investment*.

MARTHA, R. S. (1989). The Jurisdiction to Tax in International Law. *Series on International Taxation*, núm. 9, 62-63.

MARTÍN ABRIL, D. (1999). Ley del IRPF y otras novedades fiscales para 1999. *Cuadernos Cinco días*, Centro de Estudios Financieros, 14.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2004). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las CCEE. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 122, 461 y siguientes.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2010). Transfer Pricing and EU Law Following the ECJ Judgement in SGI: Some Thoughts on Controversial Issues. *Bulletin for International Taxation*, 271 a 282.

MARTÍN QUERALT, J., & LOZANO SERRANO, C. (1990). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.

MARTIN QUERALT, J., & LOZANO SERRANO, C. (1995). *Curso de Derecho financiero y tributario, sexta edición. Revisada y puesta al día*. Madrid: Tecnos.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., & POVEDA BLANCO, F. (2011). *Derecho Tributario*. Pamplona: Aranzadi.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., & CASADO OLLERO, G. (2011). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

MARTÍN QUERALT, J.;. (1998). *Curso de Derecho Tributario, Parte especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons.

MARTÍNEZ CHAMORRO, M. (1999). La residencia habitual en el nuevo IRPF. *Su Dinero*, núm. 165, 3.

MARTÍNEZ GINER, L. A. (2009). Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. *Quincena Fiscal*, número 12, 1 de la edición electrónica.

MATA SIERRA, M. T. (1993). *La armonización fiscal en la C.E.E.* Valladolid: Lex Nova.

MATA SIERRA, M. T. (1995). Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea. In P. YEBRA MARTFUL-ORTEGA, *Sistema fiscal español y armonización europea : curso de verano 1994, Universidad de Santiago de Compostela* (pp. 175-196). Madrid: Marcial Pons.

MATA SIERRA, M. T. (1996). *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Valladolid: Lex Nova.

McCLEAN, D., & BEEVERS, K. (2005). *The Conflict of Laws*. Londres: Sweet & Maxwell Ltd.

MEDINA CEPERO, J. R. (2002). Los criterios para fijar la residencia fiscal en la legislación interna española y en los convenios de doble imposición. *Quincena Fiscal, número 10*, 43-54.

MEDINA CEPERO, J. R. (2006). La residencia fiscal en España de las personas físicas y jurídicas. *Impuestos*, 1143-1162.

MENÉNDEZ MORENO, A.;. (2010). *Derecho Financiero y Tributario Español. Parte general. Lecciones de cátedra*. Valladolid: Lex Nova.

MENÉNDEZ, A. (2009). European Citizenship after Martínez Sala and Baumbast. Has European law become more human but less social? *ARENA Working Paper, n° 11*.

MERINO ESPINOSA, M. P., & NOCETE CORREA, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria. Entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Crónica Tributaria, número 139*, 139 a 163.

MIRANDA PÉREZ, A. (2004). Fiscalidad indirecta, no discriminación y derecho comunitario. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 129-164.

MONTES MANZANO, X. (2011). Relying on IR20. *Taxation*, 18-20.

MORRIS, J. H. (2005). *The Conflict of Laws*. Londres: Sweet & Maxwell Ltd.

MULLAN, R. (2010). Brits get a raw deal. *Taxation Magazine*, 10 y ss.

NACIONES UNIDAS (COR). (2010). *Principios y recomendaciones para los censos de población y habitación: Revisión 2*. Nueva York: United Nations Publications.

NACIONES UNIDAS, D. d. (2011, Noviembre 3). *www.un.org*. Retrieved Enero 12, 2012, from <http://www.un.org/es/development/desa/news/administration/doble-tributacion.html>

NOCETE CORREA, F. J. (2008). *Los convenios de doble imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*. Bolonia: Real Colegio de España.

O'CALLAGHAN MUÑOZ, X. (1996). *Código Civil. Comentado y con jurisprudencia*. Madrid: La Ley Actualidad.

OCHOA G., O. E. (2006). *Derecho Civill: Personas*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.

O'SHEA, T. (2008). *EU Tax Law and Double Tax Conventions*. Londres: Avoir Fiscal Limited.

O'SHEA, T. (2010). European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes? *EC Tax Journal*, vol. 1, 39 a 98.

O'SHEA, T. (2011). Belgian Inheritance Tax Rules Breach EU Law. *Tax Notes International*, 217 a 220.

O'SHEA, T. (2011). B.V.I. Companies Do Not Benefit From EU Tax Treatment, ECJ Says. *Tax Notes International vol. 62 (10)*, 772 a 775.

O'SHEA, T. (2011). ECJ Pokes Holes in Portugal's Tax Representative Rule. *Tax Notes International*, vol. 62(13), 1006 a 1009.

O'SHEA, T. (2011). Nondeductibility of Annuity Breaches EU Law, ECJ Says. *Tax Notes International vol. 62 (5)*, 409 a 412.

O'SHEA, T. (2011). Portugal's Tax Regularization Scheme In Breach of EU Law, ECJ Says. *Tax Notes International*, 374 a 377.

PALMER, V. V. (2001). *Mixed jurisdictiones worldwide: the third legal family*. Cambridge: Cambridge University Press.

PARLAMENTO EUROPEO - DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS. (1997). *Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea*.

PARLAMENTO EUROPEO, U. E. (1997, Mayo). *www.europarl.europa.eu*. Retrieved  
Septiembre 2012, from  
*www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary\_es.htm*

PASTOR RIDRUEJO, J. A. (1989). *Curso de Derecho internacional público y organizaciones internacionales*. Madrid: Tecnos.

PELÁEZ MARTOS, J. M., & FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, M. A. (2007). *Todo procedimiento tributario 2007-2008*. Valencia: Edición Fiscal CISS.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., & PÉREZ DE AYALA, J. L. (2008). *Fundamentos de Derecho tributario*. Madrid: Ganseliesel.

PÉREZ DE AYALA, J. L., & GONZÁLEZ GARCÍA, E. (n.d.). Presunciones y ficciones en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, núm. 61, 66 y siguientes.

PÉREZ MONTERO, J. (1970). *Algunas consideraciones sobre la protección de los funcionarios internacionales, especialmente la de los agentes de la Organización de las Naciones Unidas*. Oviedo: Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

PISTONE, P. (2010). The Impact of ECJ Case Law on National Taxation. *Bulletin for International Taxation*, 8-9, 412 a 428.

PUIG I VILAMIU, S. (1999). Paraísos fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF. *noticias.juridicas.com, Artículos doctrinales: Derecho fiscal, financiero y tributario*.

REVENUE, G. B. (1988). *Residence in the United Kingdom : the scope of UK taxation for individuals, a consultative document*. Londres: Board of Inland Revenue.

ROXBURGH, D. (1999). Residence of an individual for UK direct taxation. *European Taxation*, 387-396.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1966). *Hacienda y Derecho, IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1996). Análisis jurídico del hecho imponible. *Hacienda y Derecho, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos*, 404 a 408.



SAMBOLA CABRER, F. X. (2000). Leyes de presupuesto, "leyes de acompañamiento" y seguridad jurídica. *http://noticias.juridicas.com, abril.*

SÁNCHEZ GARCÍA, N. (2000). La doble imposición internacional. *Revista de treball, economia i societat, n° 16, 32.*

SAUNDERS, R. (1996). An introduction to the benefits of establishing residence in the UK for non-domiciled individuals. *Offshore Investment, 20 y ss.*

Secretaría de Estado de Hacienda. (1990). *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

SERRANO ANTÓN, F. (2006). Hacia una reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal. *Documentos de Trabajo, núm. 18, Instituto de Estudios Fiscales.*

SOL GIL, J.;. (2010). *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García.* Bogotá: Editores académicos, Facultad de Jurisprudencia, Editorial Universidad del Rosario.

SOTO, D. (2008). La importancia de la residencia habitual. *Actualidad Jurídica, 12 y siguientes.*

SWHWARZ, J. (2010). *Booth: Residence, Domicile and UK Taxation.* West Sussex: Bloomsbury Professional.

TAVEIRA TORRES, H. (2003). La territorialidad en los impuestos directos y tributación de no residentes en Brasil. *Análisis Tributario, núm. 187, 30.*

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2012, 12 6). *www.ecjleadingcases.wordpress.com.* Retrieved 12 6, 2012, from <http://ecjleadingcases.wordpress.com/2012/12/06/jose-manuel-tejerizo-lopez-income-tax-discrimination-on-grounds-of-residence-la-discriminacion-entre-las-rentas-de-residentes-y-no-residentes/>

TILEY, J. (2007). *Studies in the History of Tax Law, Volume 2.* Oxford: Hart Publishing.

TOSCANO ORTEGA, J. A. (2006). El desbordamiento material de las leyes de presupuestos estatales y la seguridad jurídica. *Cuadernos de Derecho Público, núm. 28, mayo-agosto, 171 y siguientes.*

TOVILLAS MORÁN, J. M. (1998). La extensión de la ley tributaria en el espacio: referencia especial al IRPF. *Impuestos*, 340.

VAINES, P. (2010). Gaines-Cooper v HMRC. *Offshore Investment*, 11 y ss.

VALLEJO CHAMORRO, J. M. (2005). La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, ICE, número 825*, 147 a 160.

VAN RAAD, K. (2011). *Materials on International & EU Tax Law*. Leiden: International Tax Center Leiden.

VAN THIEL, S. (1996). La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea. *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, n° 12*, 41 a 54.

VANONI, E. (1956). *Elementi di diritto tributario*. Roma: Ist. Pol. Dello Stato.

VANONI, E. (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias, versión en castellano de Juan Martín Queralt*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

VARQUER ALOY, A. (2002). La vocación europea del Derecho Civil. Reflexiones sobre la oportunidad de un Código civil europeo. *La Ley*, 16.

VÁZQUEZ IRUZIBIETA, C. (2007). *Código Civil, Comentarios, notas y jurisprudencia*. Madrid: Dijusa.

VEGA BORREGO, F. A. (2003). Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición. *Inv. Jurídica, del IEF*, 29 y siguientes.

VIDAL MARTÍ, B. (2009). La residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria. *Cuadernos de Formación, IEF, Vol. 7*, 127 a 154.

VILLAR EZCURRA, M. (2001). Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario. *Crónica Tributaria, n° 100*, 23 y siguientes.

WALTERS, M. (2010). Cushioning the Blow of the UK Income Tax Rate Hike. *Offshore Investment*, 14.

WALTERS, M. (2010). The Curious Case of Lyle Dicker Grace. *Offshore Investment*.

- WATTEL, P. J., & TERRA, B. J. (2008). *European Tax Law*. Deventer: Kluwer Law.
- WHITEMAN, P. (1994). *Income Tax*. Londres: Sweet and Maxwell.
- WHITMORE, H. S. (2011). UK Remittance basis charge to offset US income tax. *Tax Planning International Review*, 27 y ss.
- XAVIER, A. (2002). *Direito Tributario Internacional Do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense.
- ZIELKE, R. (2010). International Tax Planning with Tax Havens. *Bulletin for International Taxation*, 5.
- ZIELKE, R. (2010). The Changing Role of Tax Havens. *Bulletin for International Taxation*.

## ANEXO I: DIRECCIONES DE INTERNET CONSULTADAS

<http://curia.europa.eu>

<http://eur-lex.europa.eu>

<http://europa.eu>

<http://noticias.juridicas.com>

<http://openlibrary.org/>

<http://serviciosweb.meh.es>

<http://www.aeat.es>

<http://www.aladi.org>

<http://www.boe.es>

<http://www.comunidadandina.org>

<http://www.ecjleadingcases.wordpress.com>

<http://www.ecouqroo.com>

<http://www.europarl.europa.eu>

<http://hayderecho.com>

<http://www.hm-treasury.gov.uk>

<http://www.hmrc.gov.uk>

<http://www.ifs.org.uk>

<http://www.justice.gov.uk>

<http://www.legislation.gov.uk>

<http://www.oas.org>

<http://www.oocities.org>

<http://www.sv.uio.no>

<http://www.taxanalysts.com>

<http://www.taxjournal.com>

<http://www.un.org>

## ANEXO II: RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

- (1960) Sentencia del TJUE de 16 de diciembre de 1960, *Humblet*, asunto 6/60.
- (1963) Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos*, asunto 26/62.
- (1964) Sentencia del TJUE de 15 de julio de 1964, *Costa contra ENEL*, asunto 6/64.
- (1972) Sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 1972, *Marsman*, asunto 44/72.
- (1974) Sentencia del TJUE de 11 de julio de 1974, *Dassonville*, asunto 8/74.
- (1988) Sentencia del TJUE de 24 de febrero de 1988, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica*, asunto 260/86.
- Sentencia del TJUE de 27 de septiembre de 1988, *Matteucci*, asunto 235/87.
- Sentencia del TJUE de 27 de septiembre de 1988, *Daily-Mail*, asunto 81/87.
- (1990) Sentencia del TJUE de 22 de marzo de 1990, *Tither*, asunto 333/88.
- Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 1990, *Biehl*, asunto 175/88.
- (1991) Sentencia del TJUE de 23 de abril de 1991, *Ryborg*, asunto 297/89.
- (1992) Sentencia del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, asunto 204/90.
- (1993) Sentencia del TJUE de 26 de enero de 1993, *Werner*, asunto 112/91.
- Sentencia del TJUE de 25 de mayo de 1993, *Kristoffersen*, asunto 263/91.
- (1995) Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995, *Schmacker*, asunto 279/93.
- Sentencia del TJUE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, asunto 80/94.

(1996) Sentencia del TJUE de 28 de enero de 1986, *Avoir Fiscal*, asunto 270/83.

Sentencia del TJUE de 27 de junio de 1996, *Asscher*, asunto 107/94.

(1997) Sentencia del TJUE de 15 de mayo de 1997, *Futura*, asunto 250/1995.

(1998) Sentencia del TJUE de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, asunto 336/96.

Sentencia del TJUE de 12 de mayo de 1998, *Martínez Sala*, asunto 85/96.

(1999) Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, asunto 391/97.

Sentencia del TJUE de 21 de septiembre de 1999, *Saint Gobain*, asunto 307/97.

Sentencia del TJUE de 14 de octubre de 1999, *Vander Zwalmen y Massart*, ,  
asunto 229/98.

(2001) Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2001, *Louloudakis*, asunto 262/99.

(2002) Sentencia del TJUE de de 15 de enero de 2002, *Gottardo*, asunto 55/00.

Sentencia del TJUE de 17 de septiembre de 2002, *Baumbast y R*, asunto  
(acumulados) 413/99

Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, asunto  
324/00.

Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, asunto 385/00.

(2003) Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, asunto 234/01.

(2004) Sentencia del TJUE de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie*, asunto 9/02.

Sentencia del TJUE de 15 de julio de 2004, *Lenz*, asunto 315/02.

(2006) Sentencia del TJUE de 19 de enero de 2006, *Bouanich*, asunto 265/04.

Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais*, asunto 152/03.

Sentencia del TJUE de 23 de febrero de 2006, *Van Hilten*, asunto 513/03.

Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2006, *ACT IV GLO*, asunto 374/04.

Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit*, asunto 170/05.

(2007) Sentencia del TJUE de 18 de julio de 2007, *Lakebrink*, asunto 182/06.

(2008) Sentencia del TJUE de 16 de octubre de 2008, *Renneberg*, asunto 527/06.

(2009) Sentencia del TJUE de 12 de febrero de 1009, *Block*, asunto 67/08.

Sentencia del TJUE de 2 de abril de 2009, *Korkein hallinto-oikeus*, asunto 523/07.

Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2009, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*, asunto 153/08.

Sentencia del TJUE de 19 de noviembre de 2009, *Krzysztof Filipiat*, asunto 314/08.

(2010) Sentencia del TJUE de 1 julio 2010, *Dijkman*, asunto 233/09.

(2010) Sentencia del TJUE de 22 diciembre de 2010, *Tankreederei I*, asunto 287/10.

(2012) Sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, *Bourgès-Maunoury*, asunto 558/10.

Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012, *“Exit tax” español*, asunto 269/09.



**ANEXO III: RELACIÓN DE SENTENCIAS DE *THE SUPREME COURT*  
CITADAS**

(1926) *IRC contra Brown*

*IRC contra Zorab*

*Reid contra IRC*

(1927) *Lysaght contra IRC*

(1928) *Levene contra Inland Revenue Commissioners*

(1929) *Kinloch contra IRC*

(1946) *Thomson contra Inland Revenue Commissioners*

(1957) *Miesegaes contra IRC*

(1982) *R contra Barnet London Borough*

(2005) *Shepherd contra HMRC*

(2006) *Gaines-Cooper contra HMRC*

(2007) *Cherney contra Deripaska*

(2008) *OJSC Oil Company Yugraneft (En liquidación) contra Roman Arkadievich Abramovich y otros*

(2009) *Genovese contra Revenue and Customs*

**ANEXO IV: RELACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL  
CONSTITUCIONAL CITADAS**

(1981) STC 27/1981, de 20 de julio

(1986) STC 8/1986, de 21 de enero

STC 63/1986, de 21 de mayo

(1988) STC 209/1988, de 10 de noviembre

(1992) STC 76/1992, de 14 de mayo

(1994) STC 214/1994, de 14 de julio

**ANEXO V: RELACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO  
CITADAS**

(2005) STS 8107/2005, de 15 de diciembre de 2005

(2006) STS 5071/2006, de 4 de julio de 2006

(2009) STS 7270/2009, de 11 de noviembre de 2009

**ANEXO VI: RELACIÓN DE SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL  
CITADAS**

(2001) SAN 945/2001, de 15 de febrero de 2001

(2002) SAN 4040/2002, de 27 de junio de 2002

(2003) SAN 8925/2003, de 3 de julio de 2003

## **ANEXO VII: RELACIÓN DE CONSULTAS DE LA DGT CITADAS**

(1998) 9 de julio de 1998

(1999) 7 de junio de 1999

7 de julio de 1999

8 de octubre de 1999

(2000) 23 de febrero de 2000

(2001) 9 de febrero de 2001

(2003) 25 de febrero de 2002

## **ANEXO VIII: RELACIÓN DE DIRECTIVAS CITADAS**

(1977) DIRECTIVA 77/799/CEE DEL CONSEJO, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos

(1979) DIRECTIVA 79/1070/CEE DEL CONSEJO, de 6 de diciembre de 1979 por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos

(1983) DIRECTIVA 83/182/CEE DEL CONSEJO, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte

(1990) DIRECTIVA 90/435/CEE DEL CONSEJO, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes

(1992) DIRECTIVA 92/12/CEE DEL CONSEJO, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales

(2003) DIRECTIVA 2003/93/CE DEL CONSEJO de 7 de octubre de 2003 por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos

DIRECTIVA 2003/48/CE DEL CONSEJO de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

DIRECTIVA 2003/49/CE DEL CONSEJO de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros

(2004) DIRECTIVA 2004/56/CE DEL CONSEJO de 21 de abril de 2004 por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros

DIRECTIVA 2004/38/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 29 de abril de 2004 relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros por la que se modifica el Reglamento (CEE) N° 1612/68 y se derogan las Directivas 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE y 93/96/CEE

(2008) DIRECTIVA 2008/55/CE DEL CONSEJO de 26 de mayo de 2008 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas

(2010) DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas

(2011) DIRECTIVA 2011/16/UE DEL CONSEJO de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

DIRECTIVA 2011/96/UE DEL CONSEJO de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (refundición)

## ANEXO IX: RELACIÓN DE LEYES BRITÁNICAS CITADAS

(1688) *Bill of Rights* (Carta de Derechos)

(1706) *Union with Scotland Act 1706* (Ley de Unión con Escocia de 1706)

(1927) *Magna Carta*

(1806) *Income Tax Act 1806* (Ley del Impuesto sobre la Renta de 1806)

(1911) *Parliament Act 1911* (Ley del Parlamento de 1911)

(1967) *Welsh Language Act 1967* (Ley del Idioma Galés de 1967)

(1978) *Interpretation Act 1978* (Ley de Interpretación de 1978)

(1979) *Capital Gains Tax Act 1979* (Ley de las ganancias sobre el capital de 1979)

(1981) *British Nationality Act 1981* (Ley de la Nacionalidad británica de 1981)

(1984) *Finance Act 1984* (Ley Financiera de 1984)

(1988) *Income and Corporation Taxes Act 1988* (Ley sobre rentas e impuestos de sociedades)

(1992) *Taxation of Chargeable Gains Act 1992(TCGA)* (Ley de ganancias sujetas a gravamen de 1992)

(1998) *Scotland Act 1998* (Ley escocesa de 1998)

(2003) *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA)* (Ley del impuesto sobre la renta (Sueldos y Pensiones)).



(2005) *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA)* (Ley del impuesto sobre la renta (Comercio y Otras rentas))

(2007) *Income Tax Act 2007 (ITA)* (Ley del impuesto sobre la renta)

(2010) *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010* (Ley sobre imposición (Internacional y Otras Provisiones))

(2011) *Finance Act 2011* (Ley Financiera de 2011)

(2012) *Finance Act 2012* (Ley Financiera de 2012)

(2013) *Finance Act 2013* (Ley Financiera de 2013)

## **ANEXO X: RELACIÓN DE LEYES ESPAÑOLAS CITADAS**

(1963) Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

(1978) Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

(1990) Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

(1991) Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes

Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF

(1993) Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo.

(2002) Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

(2003) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

(2006) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Ley 36/2006, de 29 de noviembre de 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

(2009) Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía