

Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea

BIB\2014\1729

Eva Aliaga Agulló

Universidad Miguel Hernández

Publicación: Revista Española de Derecho Financiero, Nº 162, Sección Estudios, Segundo trimestre de 2014

Editorial: Civitas

I. Introducción

Es sobradamente conocida –la doctrina se ha encargado de reiterarlo en numerosas ocasiones– la incidencia que la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha tenido en la configuración de la imposición directa de los Estados miembros ⁽¹⁾.

Como bien han destacado nuestros estudiosos, las decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) «han 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 no residentes y de las inversiones u operaciones en el extranjero de los contribuyentes residentes» ⁽²⁾, y «están conduciendo a una progresiva reconfiguración de los impuestos sobre la renta tradicionalmente concebidos sobre la base de esquemas puramente nacionales o cerrados» ⁽³⁾.

Ciertamente, la jurisprudencia del TJUE sobre el principio de no discriminación por razón de nacionalidad y las libertades comunitarias, en especial, las libertades económicas fundamentales, reguladas en la actualidad en el [Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea](#) (en adelante, TFUE o, simplemente, Tratado) ⁽⁴⁾, constituye una relevante manifestación de la intensidad con la que se proyecta el Derecho de la Unión Europea (en adelante, UE) sobre los ordenamientos tributarios nacionales y, en particular, de los límites que impone el sistema jurídico comunitario al ejercicio del poder tributario de los Estados miembros en el área de los impuestos directos.

Ahora bien, como indica Calderón Carrero, «la contribución del Derecho comunitario al ordenamiento financiero de los Estados miembros no se reduce a la articulación de nuevos límites al poder financiero, sino que también aporta principios propios que nutren y se integran en nuestro ordenamiento dotándolo de un cierto carácter bifronte o dual» ⁽⁵⁾. Idea que ya apuntó García Prats ⁽⁶⁾, con el fin de resaltar los efectos que la aparición del Derecho comunitario ha tenido en los esquemas de desarrollo del Derecho tributario y, en particular, la segmentación de éste en dos mitades; por un lado, aquel sector del ordenamiento tributario, que conforme al principio de atribución de competencias, no se ve afectado directamente por la acción comunitaria; y por otro, aquella parte del ordenamiento influida por el sistema jurídico comunitario, cuyo desarrollo responde a los conceptos, principios y métodos de interpretación propios y específicos del Derecho comunitario, y no ya del Derecho interno: esto es, el Derecho tributario comunitario configurado como un ordenamiento autónomo del nacional, ajeno a la lógica de los sistemas constitucionales de los países europeos y, por tanto, independiente de los conceptos y principios tributarios nacionales.

Esta caracterización del ordenamiento financiero actual de los Estados miembros como un ordenamiento bifronte o dual, u *ordinamenti paraleli*, siguiendo la expresión utilizada por Amatucci ⁽⁷⁾, puede ser útil para resaltar la influencia que el Derecho de la UE está ejerciendo sobre el Derecho financiero, cuya configuración y aplicación ya no responde, de manera exclusiva, a lo previsto directamente en las constituciones y las leyes nacionales, pero, en cambio, no refleja el creciente grado de interrelación que se está produciendo entre dichos ordenamientos, en concreto, los sistemas internos y de la Unión y, de manera particular, las implicaciones de este último sistema normativo al que, por su origen, podemos calificar como externo, en los principios sustantivos internos que rigen la creación y el reparto de los tributos.

En la hora actual, una de las principales manifestaciones del fenómeno al que nos referimos se localiza, precisamente, en la frondosa jurisprudencia elaborada por el TJUE en el marco de los impuestos nacionales que gravan la renta de las personas físicas. En particular, nos referimos a aquellos pronunciamientos que han venido a dotar de mayor efectividad a los requerimientos derivados de los principios de igualdad tributaria y capacidad económica, que se infieren de los parámetros constitucionales del Derecho interno de diversos países ⁽⁸⁾, en la tributación sobre la renta de los nacionales comunitarios que ejercen las libertades económicas del Tratado; doctrina del TJUE de indudable relevancia que, con matices, se va extendiendo también a los nacionales de los Estados parte en el [Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo](#) (en adelante, Acuerdo EEE), firmado en Oporto el 2 de mayo de 1992, e, incluso, de terceros países con acuerdos específicos con la UE ⁽⁹⁾.

El Tribunal de Luxemburgo actúa en el ejercicio de las funciones otorgadas por los Tratados y «*con arreglo a los procedimientos, condiciones y fines establecidos en los mismos*» (artículo 13.2 del Tratado Unión Europea, adelante TUE). De ahí que sus decisiones se orienten a asegurar la consecución de los objetivos y finalidades de la UE, conforme a los criterios y principios jurídicos vigentes en el sistema comunitario, entre los que no se encuentran los principios materiales de justicia tributaria establecidos por las legislaciones nacionales y, en consecuencia, no forman parte de los enunciados jurídicos que pueden determinar el sentido de sus pronunciamientos⁽¹⁰⁾.

Ahora bien, por más que en este ámbito su función principal sea proteger el efectivo ejercicio de las libertades fundamentales y lograr el funcionamiento eficiente del mercado interior, la acción del TJUE está contribuyendo a garantizar el mandato que determina la contribución con arreglo a la capacidad económica en la configuración y aplicación de los gravámenes tributarios que inciden sobre la renta obtenida por los sujetos amparados por el Derecho de la Unión, obligando a los Estados europeos a eliminar un buen número de medidas tributarias que, pese a determinar su reiterada frustración, pervivían en el seno de sus ordenamientos internos, a falta de pronunciamientos de los tribunales constitucionales que mostraran su oposición a la aplicación de tales medidas⁽¹¹⁾.

El presente trabajo pretende ofrecer una perspectiva de análisis que permita comprender cómo la aplicación jurisprudencial de unos principios y libertades «pensados por y para la construcción del mercado interior»⁽¹²⁾ se ha traducido en el reforzamiento de las exigencias que proyecta el derecho a ser gravado con arreglo a la propia riqueza⁽¹³⁾, hasta el punto de llegar a plantear si la capacidad económica, la igualdad tributaria y la misma idea de justicia tributaria han empezado a adquirir relevancia comunitaria⁽¹⁴⁾.

II. La jurisprudencia comunitaria sobre los impuestos nacionales que gravan la renta de las personas físicas: reflexiones en torno a algunas de sus consecuencias

No puede decirse que el Tribunal de Luxemburgo desconozca el principio de capacidad económica y los requerimientos que se derivan del mismo en el ámbito de los impuestos sobre la renta de los Estados de la Unión.

Lo cierto es que las referencias a este criterio de justicia tributaria son constantes en la jurisprudencia articulada por el TJUE acerca de las diferencias de trato por razón de residencia que se establecen en las legislaciones nacionales reguladoras de los tributos que gravan la renta de las personas físicas⁽¹⁵⁾, en relación con el disfrute de las denominadas *ventajas fiscales personales y familiares*.

Este concepto, inicialmente referido a aquellas medidas encaminadas a adecuar y modular la carga tributaria derivada del impuesto a la situación personal y familiar del contribuyente (sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93), se extiende, tras las sentencias de 21 de febrero 2006 (*Ritter Coulais*, C-152/03), 18 de julio de 2007 (*Lakebrink*, C-182/06) y 16 de octubre de 2008 (*Renneberg*, C-527/06), a las *ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente*, «que no resulta sólo de tener en cuenta su situación personal y familiar, sino también de tener en cuenta todos sus rendimientos y pérdidas»⁽¹⁶⁾.

Y, como es sabido, en relación con el disfrute de este tipo de *ventajas fiscales*, el TJUE considera comparables a los sujetos no residentes que ejercen las libertades básicas comunitarias y que se encuentran en las condiciones de la doctrina *Schumacker* con los sujetos residentes en el Estado que las otorga.

A la luz de la jurisprudencia comunitaria en materia de imposición directa, debe reconocerse que una de las manifestaciones más relevantes de este criterio de justicia tributaria –esto es, el principio con arreglo al cual corresponde al Estado de residencia gravar la renta mundial de los contribuyentes residentes en su territorio, así como tener en cuenta sus circunstancias personales y familiares–, que, a su vez, constituye uno de los presupuestos de distribución de la competencia tributaria a nivel internacional adquiere, en determinadas ocasiones, una gran importancia en los razonamientos del TJUE⁽¹⁷⁾, reforzando sus argumentaciones y sus poderes de integración negativa en materia de imposición directa⁽¹⁸⁾.

Ahora bien, aunque la Corte de Justicia únicamente invoca la capacidad económica en el seno del enjuiciamiento comunitario de ciertas *ventajas personales y familiares* que los sistemas impositivos nacionales reconocen generalmente a los sujetos pasivos que tributan por obligación personal de contribuir, es evidente que existen otros pronunciamientos en los que el Alto Tribunal ha entrado a examinar la compatibilidad con el TFUE de determinadas regulaciones internas que, a pesar de no estar inscritas en este ámbito, también responden a los requerimientos que proyecta el principio de capacidad económica en el impuesto sobre la renta, a pesar de que en sus razonamientos las referencias a dicho principio sean meramente genéricas e, incluso, inexistentes.

Nos referimos a aquellas decisiones en las que el TJUE enjuicia el diferente trato otorgado por parte del Estado de la fuente a los contribuyentes no residentes, al denegarles la aplicación de ciertas *ventajas fiscales* no personales o familiares reservadas exclusivamente para los residentes en su jurisdicción⁽¹⁹⁾.

Si atendemos a la finalidad de las disposiciones nacionales cuestionadas, que articulan tratos diferenciados en relación con el disfrute de *ventajas tributarias* que responden a circunstancias objetivas del sujeto pasivo, podemos constatar cómo, en

algunos supuestos, dichos preceptos atienden al cumplimiento de determinados objetivos económicos o sociales de los Estados miembros y, en consecuencia, responden a una finalidad de carácter extrafiscal ⁽²⁰⁾. Sin embargo, en otros casos, nos encontramos ante normas que desarrollan las exigencias del principio de capacidad económica, adecuando el gravamen sobre la renta de las personas físicas a los imperativos que dimanen de este criterio de justicia ⁽²¹⁾.

A este respecto, conviene recordar que los requerimientos que plantea el principio de capacidad económica no se agotan en la necesidad de adecuar y modular la deuda tributaria resultante del impuesto a las circunstancias personales y familiares del sujeto que ha de pagarla, sino que se extienden, asimismo, a otros aspectos que inciden en la delimitación de la riqueza gravable por el tributo, con el fin de que la contribución individual al sostenimiento de los gastos públicos se le exija sólo de acuerdo con la riqueza demostrativa de su aptitud para hacer frente a los mismos.

Por ello, el derecho del ciudadano a contribuir conforme a la propia capacidad económica conlleva, en el ámbito específico de la imposición sobre la renta, que el tributo se determine exclusivamente en función de la renta gravable, es decir, la renta cierta, individual, efectivamente obtenida y modulada por las circunstancias personales y familiares del sujeto y, además, que su esfuerzo contributivo se mida en términos adecuados en relación con dicha riqueza (requerimiento que conecta con la idea de moderación, en el sentido de no excesividad del gravamen tributario) ⁽²²⁾.

De ahí, pues, que tanto en el ámbito de las denominadas *ventajas personales y familiares*, como en el del resto de las ventajas tributarias (*ventajas objetivas*) podamos encontrar instrumentos jurídicos diseñados por los Estados miembros que atienden a la tutela de capacidad económica (bonificaciones, gastos deducibles, reducciones de la base imponible, sistemas de doble tarifa, deducciones de la cuota, devolución de exceso de pagos a cuenta, etc.), cuyos efectos, desde un punto de vista económico, conllevan una minoración de la carga tributaria derivada del impuesto sobre la renta.

De acuerdo con el enfoque que adopta el TJUE en la larga serie de pronunciamientos en los que examina diferencias de trato fiscal entre las situaciones internas y las transfronterizas, o entre los nacionales y no nacionales, o los residentes y no residentes, cuando un ciudadano comunitario ejerce o pretende ejercer las libertades económicas reconocidas en el Tratado y, como consecuencia de ello, se ve privado del disfrute de estas *ventajas*, pueden surgir situaciones desfavorables o más gravosas para este ciudadano no acordes con las exigencias europeas.

Por consiguiente, en estos casos, el Tribunal de Justicia proyecta el contenido de las libertades fundamentales sobre las diferencias de tributación establecidas en las normas cuestionadas para los sujetos amparados por el Derecho de la Unión, examinándolas, en una primera etapa, desde la perspectiva del principio de no discriminación y, posteriormente, también bajo la óptica del principio de no restricción, ya que, conforme a su jurisprudencia reiterada ⁽²³⁾, el sistema jurídico comunitario se opone a cualquier medida nacional que, aun cuando sea aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, pueda impedir, obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de tales libertades.

Y en el supuesto de que el contenido de una libertad comunitaria se considere vulnerado por la regulación nacional enjuiciada, no cuente con alguna fundamentación objetiva y razonable que ampare su justificación, o existiendo se considere no acorde con el principio de proporcionalidad, la Corte de Justicia concluirá declarando su carácter contrario al Derecho de la Unión, correspondiendo al Estado, que ha incumplido las obligaciones que le impone el Tratado, eliminar la situación de incompatibilidad generada, como así sucede cuando dicho país extiende la aplicación de estas *ventajas fiscales* a los contribuyentes que ejercen las libertades europeas (en situación comparable con los sujetos que no las ejercen) y en los mismos términos que se conceden a estos últimos.

De esta manera, las consecuencias de la doctrina formulada por el TJUE, en el marco de las normas nacionales reguladoras de los impuestos sobre la renta que operan en el espacio reservado a la capacidad económica, han permitido dotar de mayor efectividad a este imperativo de justicia, sobre todo, en dos ámbitos esenciales: la exigencia de tributar con arreglo a las rentas efectivamente percibidas (STC español 146/1994, de 12 de mayo) y el respeto al mínimo exento, como requerimiento destinado a proteger aquella riqueza que, por destinarse a atender las necesidades vitales del ciudadano y de su núcleo familiar, debe quedar excluida del gravamen tributario (STC 19/2012, de 15 de febrero).

A nuestro juicio, la tributación conforme a la capacidad económica efectiva del contribuyente exige que el impuesto se determine exclusivamente en atención a la renta que refleje de forma cierta, exacta y real su verdadera situación patrimonial.

En esta línea, el Tribunal de Luxemburgo ha incidido en la necesidad de extender a los contribuyentes no residentes que ejercen las libertades económicas algunas de las medidas aplicables en la imposición sobre la renta de las personas físicas residentes que responden a las exigencias de justicia derivadas de la tributación con arreglo a la riqueza efectiva. En particular, nos referimos a la obligación de admitir la deducción de los gastos vinculados directamente a la actividad que genera los rendimientos imposables en el Estado de la fuente (sentencias de 12 de junio de 2003, *Gerritse* ⁽²⁴⁾, antes citada, 6 de julio de 2006, *Conijn*, C-346/04 y 31 de marzo de 2011, *Schröder*, C-450/09 ⁽²⁵⁾), así como a la exigencia de que dicho Estado –Estado de actividad y de ejercicio de la libertad fundamental– considere a efectos de la determinación del tipo de gravamen aplicable (casos *Ritter Coulais* y *Lakebrink*), o bien del cálculo de la base imponible de la tributación sobre la renta de los no residentes (caso *Renneberg*), los rendimientos negativos relacionados con las propiedades inmobiliarias de dichos

sujetos situadas fuera de su territorio, siempre que a ese Estado corresponda someter a gravamen la mayor parte de las rentas totales obtenidas por los mismos ⁽²⁶⁾.

Asimismo, y en lo que atañe a los métodos de determinación de la base imponible aplicables en los casos en que las Administraciones tributarias nacionales no disponen de información sobre los rendimientos obtenidos por personas físicas que realizan una actividad por cuenta propia, la Corte de Justicia precisa que la libertad de establecimiento no admite que los sujetos pasivos por obligación real queden sometidos a tributación por una renta inexistente ⁽²⁷⁾ mediante la imposición de bases mínimas de gravamen, cuando tales bases no son aplicables a los sujetos pasivos por obligación personal en situación comparable (sentencia de 22 de marzo de 2007, *Talotta*, C-383/05).

Pero, sin duda, el ámbito donde la acción del TJUE ha adquirido mayor relevancia se refleja en aquellas decisiones que han venido a garantizar a los contribuyentes europeos el derecho a aplicar los mínimos exentos personales y familiares en su impuesto sobre la renta ⁽²⁸⁾, con el objeto de adecuar la deuda tributaria resultante del mismo a sus circunstancias subjetivas.

La Corte del Luxemburgo se ha pronunciado, en diversas ocasiones, sobre la necesidad de reconocer a los ciudadanos que ejercen las libertades fundamentales la aplicación de los mínimos exentos que los Estados otorgan a aquéllos que no las ejercen (entre otras, sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, antes citada, 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, C-385/00, 1 de julio de 2004, *Wallentin*, C-169/03 y 28 de febrero de 2013, *Beker*, C-168/11). Los principales resultados alcanzados en esta línea por la jurisprudencia comunitaria son bien conocidos: el impuesto sobre la renta que recae sobre los sujetos amparados por el Derecho de la UE debe adecuarse a sus circunstancias personales y familiares en, al menos, un Estado. Por ello, cuando el contribuyente no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de residencia y percibe la totalidad o la mayor parte de su renta imponible en el Estado de la fuente, de modo que el Estado de residencia, a quien incumbe apreciar estas circunstancias subjetivas, no puede hacerlo, dicha función debe ser asumida por el Estado de la fuente.

Como es sabido, esta doctrina jurisprudencial ha sido objeto de numerosos comentarios y críticas, originando un intenso debate ⁽²⁹⁾ que, lejos de agotarse, permanece vivo como consecuencia de la emisión de diversos pronunciamientos por parte del Tribunal que vienen a matizar ⁽³⁰⁾, cuando no a contradecir ⁽³¹⁾ las reglas inicialmente formuladas en el caso *Schumacker*. Ahora bien, más allá de este debate, debe resaltarse la incidencia de la acción llevada a cabo por el TJUE en el respeto a la capacidad económica subjetiva de los contribuyentes europeos, obligando a los Estados de la UE o del EEE a suprimir las discriminaciones o restricciones fiscales que afectaban sobre todo a los no residentes, aunque también a los residentes en su territorio que ejercen los derechos derivados del Tratado, al privarles de los mecanismos jurídicos de los que se sirven los sistemas tributarios nacionales para lograr las exigencias de justicia inherentes al mínimo exento.

Esta concepción positiva del acervo comunitario que expresa su idoneidad para hacer efectivos los requerimientos que plantea la vertiente subjetiva de la capacidad económica se refleja, también, en el caso *Zurstrassen* (sentencia de 16 de mayo de 2000, C-87/99), donde el TJUE incide en la obligación del Estado de residencia de personalizar el gravamen sobre la renta obtenida por las personas físicas, adecuándolo a sus circunstancias familiares, entre las que influye de manera fundamental el matrimonio.

La pertenencia a un grupo familiar incide en la determinación de la riqueza del ciudadano demostrativa de su capacidad para contribuir, por lo que la exclusión por el Estado de residencia del sujeto pasivo, cuyo cónyuge reside en un país distinto en el que no obtiene renta alguna, del disfrute de los regímenes tributarios que pretenden ponderar estas circunstancias subjetivas del titular del deber de contribuir (v.gr. sistema de doble tarifa examinado en *Zurstrassen*), puede vulnerar los imperativos de justicia tributaria derivados de la dimensión familiar del mínimo exento ⁽³²⁾, pero también y al mismo tiempo, originar situaciones discriminatorias contrarias a la libre circulación de trabajadores.

En este ámbito de estudio, y en relación con los efectos que proyecta el Acuerdo UE-Suiza (1999) sobre el poder tributario de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, especial interés tiene la sentencia *Ettwein*, antes citada, donde el TJUE examina la norma contenida en el artículo 21.2 de dicho Acuerdo ⁽³³⁾, a la luz de los principales postulados sentados en los casos *Schumacker* y *Asscher* ⁽³⁴⁾, concluyendo que la legislación alemana que deniega la aplicación del régimen de *splitting*, previsto en dicha normativa para los matrimonios residentes, a los cónyuges *Ettwein* que no obtienen rentas en su país de residencia (Suiza) y perciben la totalidad de sus ingresos imposables en territorio alemán, vulnera el artículo 1.a) del citado Acuerdo UE-Suiza sobre la libre circulación de personas, así como las disposiciones de su Anexo I, referidas a los trabajadores fronterizos autónomos (artículo 13.1) y al principio de igualdad de trato en relación con el disfrute de ventajas fiscales (artículos 9.2 y 15.2).

Gravar exclusivamente la riqueza del contribuyente que se reputa idónea para expresar su aptitud para hacer frente a los gastos públicos puede considerarse uno de los requerimientos esenciales que plantea el principio de capacidad económica. Mas siendo imprescindible, no agota su contenido, ya que el derecho a contribuir conforme a la propia capacidad económica

demanda, igualmente, otras exigencias que deben respetarse para la garantía de su efectividad. Entre ellas, la devolución del exceso de los pagos a cuenta realizados en el impuesto sobre la renta.

En este contexto podemos traer a colación la jurisprudencia establecida en *Biehl* (sentencia de 8 de mayo de 1990, C-157/88), confirmada en el caso *Comisión-Luxemburgo* (sentencia de 26 de octubre de 1995, C-151/94), en la que el Tribunal considera que las obligaciones que incumben a ese Estado miembro, en virtud de la libre circulación de trabajadores, determinan que las cantidades pagadas en exceso en concepto de retenciones a cuenta practicadas sobre las retribuciones y salarios deben ser restituidas a los sujetos pasivos residentes en su territorio tan sólo durante una parte del año (residentes temporales, porque trasladan su domicilio al extranjero antes de la finalización del período impositivo), de la misma forma en que son objeto de devolución a los residentes permanentes en Luxemburgo, con independencia del importe de renta obtenida por aquéllos en ese país.

La jurisprudencia antes citada puede completarse con otras resoluciones, igualmente relevantes, en las que se ponen de relieve las implicaciones de la acción de la Corte de Justicia en los requerimientos básicos derivados de los criterios de justicia tributaria en el ámbito de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas, tanto residentes, como no residentes.

Basta, a tal efecto, recordar la doctrina sentada por el Tribunal acerca de las exigencias que proyectan las libertades fundamentales específicas (*Asscher y Gerritse*), e incluso, el derecho de libre circulación y fijación de residencia en el seno de la UE (*Turpeinen* ⁽³⁵⁾) en relación con los tipos de gravamen establecidos por el Estado de la fuente para gravar los rendimientos obtenidos por los no residentes ⁽³⁶⁾, o su jurisprudencia sobre los impuestos de salida en sentido estricto (*exit taxes*) aplicables a los supuestos de traslado de personas físicas (*Lasteyrie du Saillant, N y Comisión/Países Bajos*) ⁽³⁷⁾, cuyas pautas están permitiendo paliar alguno de los problemas que ha venido generando la exacción de estas figuras desde el punto de vista de la justicia tributaria ⁽³⁸⁾ (v. gr. imposición inmediata de ganancias patrimoniales todavía no realizadas, con ocasión de los cambios de residencia dentro del mercado interior), a la espera de la deseable armonización comunitaria en esta sede ⁽³⁹⁾.

Dichos pronunciamientos son bien conocidos, y no es necesario detenernos en su análisis en este breve apunte sobre la incidencia de la labor del TJUE en el mantenimiento y efectividad de las exigencias que proyecta el principio de capacidad económica en el ámbito de la imposición sobre la renta de los contribuyentes-personas físicas que disfrutan de la protección otorgada por el ordenamiento comunitario.

Como hemos podido constatar, la Corte de Luxemburgo, apoyada en los preceptos del Tratado que prohíben la discriminación y garantizan las libertades europeas, ha impulsado la tutela de la capacidad económica en las situaciones en las que existe un elemento transnacional, contribuyendo a modificar aquellos aspectos de los sistemas de imposición sobre la renta de los Estados de la UE o del EEE que determinaban su reiterada vulneración.

Expuesto cuanto antecede, procede ahora indagar si la acción del Tribunal no se encuentra únicamente inspirada en las exigencias de igualdad –no discriminación– y neutralidad que se infieren del Derecho de la Unión, sino también en la salvaguarda del derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica en el seno del mercado interior, incorporándolo al acervo comunitario, a partir de la interpretación del principio europeo de no discriminación y como derivación material del mismo.

III. La interpretación expansiva de las libertades fundamentales: sus límites

Desde la segunda mitad de la década de los noventa estamos asistiendo a una ampliación progresiva del contenido del principio de no discriminación y las libertades fundamentales por parte de la jurisprudencia comunitaria, lo que ha sido objeto de severas críticas doctrinales ⁽⁴⁰⁾, al considerar que el TJUE carece de legitimidad para efectuar una interpretación liberal y creativa de las disposiciones del Tratado europeo que consagran dichos mandatos, aumentando su impacto en una materia, como la fiscalidad directa, que se mantiene en el ámbito material de competencias de los Estados miembros ⁽⁴¹⁾.

Sin embargo, para la Corte de Justicia el contenido de los principios y derechos comunitarios parecen tener un carácter dinámico y, en cierto modo, siempre inacabado, admitiendo diversas lecturas e interpretaciones en función de los objetivos del ordenamiento de la Unión y los avances en el proceso de integración europea.

En la actualidad, desde la perspectiva de una integración no sólo económica, sino también política y social, es necesario indagar hasta qué punto la aludida apertura permite que los requerimientos derivados de la protección del ejercicio de las libertades fundamentales puedan trascender la lógica del mercado interior y alcanzar la idea de justicia tributaria.

Se trata, en definitiva, de averiguar si los vigentes Tratados europeos permiten una reconstrucción evolutiva de estos «derechos de igualdad y acceso» ⁽⁴²⁾, configurándolos como mandatos que también protegen, en el ámbito de la Unión, las exigencias de igualdad tributaria y capacidad económica contempladas en las *tradiciones constitucionales* de diversos Estados miembros.

Desde luego, en la indagación de este aspecto adquiere especial relieve la «acción creadora» desplegada por el TJUE en el proceso de reconocimiento de los derechos fundamentales en la UE. A este respecto, no puede olvidarse que muchos de los derechos y libertades garantizados, en la actualidad, por la [Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea](#) ⁽⁴³⁾ (en adelante, [CDFUE](#)) eran ya protegidos en el ámbito comunitario, gracias a la doctrina sentada por la Corte de Justicia que, tras acudir, entre otras fuentes, a *las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros* ⁽⁴⁴⁾, los configuró como principios generales del Derecho comunitario ⁽⁴⁵⁾.

Y aunque cabe apreciar un notable paralelismo y, en ciertas ocasiones, una clara influencia entre el método y la forma de razonar de la Corte de Luxemburgo y la interpretación operada por la jurisprudencia constitucional alemana ⁽⁴⁶⁾, a partir del derecho a la igualdad consagrado en el artículo 3.1 de la Ley Fundamental de Bonn, debe tenerse en cuenta, sin embargo, que esta línea de desarrollo de los principios y libertades europeos, que llevaría a reconocer la incorporación al acervo comunitario de las exigencias del principio de capacidad económica, entendido como medida de la igualdad en materia tributaria, tropieza con varias dificultades.

Como es sabido, las libertades de circulación y establecimiento reguladas en el [TFUE](#) y el principio de no discriminación que esta norma consagra son el reflejo de la primacía de los valores superiores de libertad y de igualdad en el ámbito comunitario ⁽⁴⁷⁾. Así queda establecido en el propio TUE: «*La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos [...]»* (artículo 2) y «*ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores [...]»* (artículo 3.2).

En consecuencia, tanto los principios de no discriminación y no restricción, como los de capacidad económica e igualdad tributaria sirven a dos de los valores básicos y esenciales de cualquier comunidad –la igualdad y la libertad ⁽⁴⁸⁾–.

Ahora bien, aunque estos mandatos se funden en idénticos valores, los fines y objetivos que persiguen en el seno de su respectivo ordenamiento jurídico son claramente diversos y, por consiguiente, no ofrecen la misma protección.

Más allá de su fundamento, lo decisivo en esta cuestión es, para nosotros, la determinación de los fines que informan el contenido de los derechos de igualdad y de circulación de los ciudadanos europeos, en especial, los establecidos en los preceptos que regulan las cuatro libertades básicas, esto es, los objetivos de la UE, a cuya consecución se orientan dichos postulados comunitarios, referidos, en el presente caso, a la plena realización del mercado interior (artículo 3.3 TUE), que implica «*espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados»* (artículo 26.2 [TFUE](#)), como forma de promover, entre otros logros, «*un desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social [...]»* (artículo 3.3 TUE).

Por ello, cuando tales enunciados jurídicos, que aparecen dotados de un carácter general, se proyectan sobre las legislaciones nacionales en materia de imposición directa, su cometido esencial es garantizar que los diferentes tributos que integran este sector de los ordenamientos internos respeten las exigencias que demanda la consolidación del mercado interior y, en consecuencia, el Derecho de la Unión.

Por consiguiente, el desarrollo jurisprudencial de los efectos que para la fiscalidad directa se derivan de estos mandatos comunitarios debe entenderse en relación con la consecución y garantía de los objetivos de la UE en el ámbito tributario; esto es, eliminar las discriminaciones y restricciones tributarias –de entrada en el Estado de acogida o de salida del Estado de origen– que impidan, directa o indirectamente, el correcto ejercicio de las libertades básicas comunitarias y el buen funcionamiento del mercado interior. Sin embargo, dicha jurisprudencia no se orienta –y si así lo hiciera incurriría en un exceso en el ejercicio de las competencias que tiene asignadas de acuerdo con el reparto competencial actual entre la Unión y los Estados miembros– a la determinación de los criterios para la distribución justa de la carga tributaria derivada de este sector de los sistemas impositivos nacionales que, sin duda, se mantiene en el cuadro de responsabilidades de los legisladores estatales.

Dicho con otras palabras: en el momento actual, no es posible afirmar que el reparto de los tributos entre los ciudadanos en términos de igualdad y, por ende, de capacidad económica, figure entre los objetivos de la Unión, por lo que la conversión de los principios de justicia tributaria en mecanismos propios inspiradores de la jurisprudencia del TJUE queda descartada por los Tratados europeos.

A la dificultad de formular cuál es la base jurídica para la elaboración jurisprudencial de un principio comunitario de capacidad económica, se añaden los problemas derivados de la óptica desde la que se contempla el tributo en el seno de las instancias europeas y, en particular, en los pronunciamientos de la Corte de Luxemburgo, claramente distinta a la existente en el Derecho interno de los Estados miembros.

En efecto, la garantía de las libertades económicas en el ámbito de la Unión, objetivo al que tiende la actuación del TJUE en el área de los impuestos directos, incide en la concepción del tributo que se desprende de sus resoluciones, en las que prevalece una consideración del impuesto nacional como una traba u obstáculo al ejercicio efectivo de tales libertades, que debe ser eliminado cuando no existan motivos que justifiquen su mantenimiento.

Abundando en esta idea, Gallo indica: «en la óptica comunitaria la fiscalidad se ve todavía más como un eventual factor de distorsión de la competencia a limitar, armonizar, coordinar y controlar, que como un instrumento de captación de los recursos financieros esenciales para el desarrollo y la subsistencia de una colectividad según justos principios distributivos, como en cambio sí lo es (...) en diversos grados e intensidad en los sistemas «cerrados» de los ordenamientos nacionales»⁽⁴⁹⁾.

Sin duda, estas consideraciones son plenamente aplicables a la jurisprudencia del TJUE en el ámbito de los impuestos directos. Desde luego no es el interés de la Hacienda pública en la percepción del tributo, el llamado *interés fiscal* de los Estados, el que trata de proteger el Tribunal de Justicia a la hora de examinar las regulaciones nacionales a la luz del Derecho de la Unión, como tampoco el de los contribuyentes comunitarios en lograr el justo reparto de los tributos.

Esta circunstancia se refleja, con notoria claridad, en el principal elemento interpretativo utilizado por la Corte, al analizar las disposiciones estatales en materia de imposición directa desde la perspectiva de las libertades fundamentales específicas – esto es, la protección de la unidad del mercado interior y su correcto funcionamiento–, así como en los motivos que en el seno de su jurisprudencia se consideran válidos para admitir restricciones al ejercicio de tales libertades.

Como expone Calderón Carrero, «en la mayor parte de las ocasiones las justificaciones invocadas por los Gobiernos nacionales para fundamentar una medida fiscal nacional, basadas generalmente en principios impositivos tradicionales (v.gr. el interés fiscal, el control fiscal, la prevención del fraude y la evasión fiscal, protección de la base imponible nacional, territorialidad de la imposición, la limitación de las pérdidas recaudatorias, etc.), terminan siendo rechazadas por el TJUE, al considerar que o bien carecen de «relevancia comunitaria» para justificar la restricción o bien resultan desproporcionadas o han sido configuradas de forma inadmisibles (discriminatoriamente)»⁽⁵⁰⁾.

Aunque, en los últimos años, cabe apreciar una evolución en la doctrina del TJUE, en la que parece otorgarse una mayor relevancia a los intereses de los Fiscos europeos⁽⁵¹⁾, no puede negarse que sus decisiones se dirigen, si no exclusiva, sí principalmente a suprimir los tratamientos tributarios discriminatorios o restrictivos contrarios a las libertades de mercado, llegando a oscurecer, en muchas ocasiones, la finalidad esencial que en el Derecho interno de los países europeos se atribuye al sistema tributario: la obtención de ingresos para hacer frente a los gastos públicos; reconocida en el Derecho español en el [artículo 31.1 de la Constitución](#), así como en el [artículo 2.1 de la vigente Ley General Tributaria](#) (en adelante, LGT), aunque el párrafo segundo de este último precepto también incluye una referencia adicional a la función extrafiscal del tributo.

Y es, precisamente, en el marco de la función financiera del instituto del tributo (la obtención de ingresos), que en la óptica comunitaria aparece situada en un segundo plano, a veces lejano, casi imperceptible⁽⁵²⁾, donde arraigan los principios de justicia tributaria.

El principio de igualdad tributaria, junto al de capacidad económica y los de generalidad, progresividad y no confiscatoriedad (cfr. [artículos 31.1 Constitución y 3.1 LGT](#)), integran el conjunto de los principios materiales de justicia, principios, todos ellos, orientados a encauzar el sistema de reparto de los tributos, con el fin de lograr la justa y equitativa distribución de los gastos públicos que se financian por reparto.

Por su propio significado, dichos principios aparecen inescindiblemente ligados al deber de contribuir y constituyen una lógica consecuencia de la finalidad esencial a la que responde el cumplimiento de este deber de solidaridad social. A través de la detracción de su riqueza a título de tributo, los ciudadanos contribuyen a la cobertura de los gastos públicos que se financian por reparto, y en la medida que lo hacen de manera obligatoria, parece evidente que dicha contribución debe configurarse de acuerdo con criterios que legitimen su obligatoriedad. De ahí que el establecimiento y exigencia del deber de contribuir deba enmarcarse en unos principios de justicia sin atención a los cuales el pago del tributo debe reputarse ilegítimo.

Estas exigencias tributarias, expresión de los principios materiales de justicia vigentes en muchos países europeos, resultan de difícil encaje jurídico en el Derecho de la Unión y se muestran, en la actualidad, extrañas a las competencias, fines y objetivos comunitarios, así como a la visión del tributo que dimana de dicho ordenamiento, en la que no existe un reconocimiento expreso del ámbito en el que estos criterios jurídicos cumplen su misión ordenadora; nos referimos, claro está, a la función de reparto y solidaridad asignada a dicho instituto.

Ahora bien, como veremos de forma inmediata, los objetivos de la UE también tienen estricta relación con los valores esenciales que definen el modelo europeo de sociedad, entre los que destaca, la protección del individuo, no sólo por su calidad de agente económico, sino por su condición de ser humano, garantizando la totalidad de los derechos vinculables a dicha condición, ya sean civiles, políticos, sociales, económicos o de solidaridad.

IV. Un breve apunte sobre la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

En consonancia con el actual marco de principios y valores que fundamentan el proceso de integración europea, el ordenamiento comunitario reconoce la ciudadanía de la Unión y ampara los derechos básicos que conforman dicho status en

el marco de una UE de carácter político ([artículos 20 y 21 TFUE](#)), pero también y sobre todo, garantiza el respeto de los derechos fundamentales, a través del reconocimiento de la CDFUE realizado por el [Tratado de Lisboa](#).

En el marco de este análisis, es necesario resaltar la especial significación que adquiere la protección que brinda la CDFUE a la tutela de los derechos humanos de los ciudadanos europeos y, en especial, aquéllos que han permitido al TC alemán, sin base en un precepto expreso, deducir los principios de justicia tributaria, entre ellos, los de igualdad tributaria y capacidad económica, reconociendo el derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica ⁽⁵³⁾.

En concreto, nos referimos a las disposiciones de su Título III –«*igualdad*»–, en las que se recoge el derecho a la igualdad ante la ley (artículo 20) y la prohibición de toda discriminación (artículo 21), donde se contemplan prácticamente todas las discriminaciones de las que puede ser objeto el ser humano, así como las disposiciones del Título IV –«*solidaridad*»–, que vienen a definir los elementos característicos del modelo social europeo, garantizando la protección de la familia en los planos jurídico, económico y social (artículo 33.1), el derecho de toda persona que resida y se desplace legalmente dentro de la Unión a las prestaciones de seguridad social y a las ventajas sociales (artículo 34.2) o el derecho a una ayuda social para garantizar una existencia digna a todos aquéllos que no dispongan de recursos suficientes (artículo 34.3).

Pero, además, «*al instituir la ciudadanía de la Unión y crear un espacio de libertad, seguridad y justicia*», tal y como se indica en su Preámbulo, la CDFUE sitúa a la persona en el centro de la construcción de la futura Europa. En esta línea, merece la pena subrayar la protección que dicho texto otorga a los derechos que inciden de manera directa en la dignidad de las personas (Título I), así como a sus derechos de libertad (Título II), entre los que se reconoce «*la libertad de empresa*» (artículo 16) y el «*derecho a la propiedad*» (artículo 17) ⁽⁵⁴⁾, como libertades básicas de la Unión.

A nuestro juicio, dado que la exigencia de contribuir conforme a la propia capacidad económica debe considerarse como una expresión de los valores de tutela de la persona, de su dignidad, de su individualidad y libertad, este conjunto de derechos fundamentales garantizado por la CDFUE –que vincula tanto a las instituciones, órganos y organismos de la Unión, como a los Estados miembros, cuando unos y otros actúan en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE ⁽⁵⁵⁾–, permitirían fundamentar la incorporación del principio de capacidad económica al acervo comunitario ⁽⁵⁶⁾.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la CDFUE no altera la delimitación de competencias que prevén el TUE y el TFUE. Esta tranquilidad es la que tratan de transmitir los artículos 6.1 del TUE y 51.2 de la CDFUE ⁽⁵⁷⁾. En definitiva, según indica este último precepto, la «*Carta no amplía el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión más allá de las competencias de la Unión*» y, sobre todo, no «*crea ninguna competencia o misión nuevas para la Unión, ni modifica las competencias y misiones definidas en los Tratados*», por lo que el reconocimiento y protección de este catálogo de derechos y libertades no puede, por sí solo, producir el efecto de extender las competencias fiscales de la UE, «*hasta el punto de expandir el principio de no discriminación más allá de los precisos confines perfilados por el Derecho comunitario y de alinearlos con los principios distributivos establecidos por las leyes nacionales (constitucionales o no)*» ⁽⁵⁸⁾.

Es difícil conocer cuál va a ser la evolución de la jurisprudencia del TJUE en materia tributaria tras la entrada en vigor del [Tratado de Lisboa](#) que dota de efectos jurídicos a la CDFUE. Sin embargo, no creemos que modifique las consideraciones antes expuestas acerca de la imposibilidad de que los instrumentos jurídicos de los que dispone el Tribunal para adecuar las disposiciones estatales en materia de imposición directa a las exigencias del ordenamiento comunitario (reglas de trato nacional y de interdicción de las restricciones no justificadas al ejercicio efectivo de las libertades fundamentales o al derecho a la libre circulación y residencia) evolucionen hacia fórmulas que expresen y vengán a reflejar criterios de justicia en el reparto de los tributos.

Por consiguiente, en el estado actual del proceso de integración europea, considerando sus objetivos, así como el reparto competencial entre los Estados miembros y la Unión, y a la luz de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad consagrados en el artículo 5 del TUE, resulta difícil admitir que el reconocimiento de los derechos fundamentales de los ciudadanos europeos permite fundamentar la adopción de una interpretación extensiva del principio general de igualdad del Derecho comunitario ⁽⁵⁹⁾ y proteger la capacidad económica, y mucho menos que esta interpretación pudiera proyectar su influencia sobre las legislaciones estatales en materia de imposición directa y, en concreto, los gravámenes que inciden sobre la renta de las personas físicas.

V. La acción jurisprudencial en el ámbito de las libertades básicas comunitarias: su incidencia sobre la protección de la capacidad económica

Cuantas ideas anteceden reflejan claramente el diverso objeto de protección de las exigencias comunitarias y los requerimientos de justicia tributaria material, establecidos en el Derecho español en los [artículos 31.1 de la Constitución y 3.1 de la LGT](#), entre los que el principio de capacidad económica ocupa un lugar destacado.

Tal y como hemos señalado, las libertades fundamentales económicas buscan proteger la unidad del mercado interior, que implica un «*espacio sin fronteras*», donde cualquier obstáculo fiscal no justificado que impida, dificulte o haga menor atractivo su efectivo ejercicio debe eliminarse, en tanto que los principios tributarios sustantivos se orientan al establecimiento y exigencia de tributos justos.

A través de las primeras se asegura la adecuación de la imposición directa de los países europeos a las exigencias de no discriminación y neutralidad que demanda el mercado único de la Unión; a través de los segundos, la consecución de una distribución justa de los gastos públicos estatales que se financian por reparto.

Por tanto, los fines perseguidos por estas exigencias jurídicas se encuentran, por así decirlo, en planos diferentes, toda vez que contemplan desde ángulos distintos al instituto del tributo ⁽⁶⁰⁾.

Que a pesar de su diversidad conceptual, resulta posible la simultánea realización de dichos mandatos jurídicos, se refleja con notoria claridad en la jurisprudencia comunitaria sobre los impuestos nacionales que gravan la renta de las personas físicas, antes expuesta, en la que se enjuician diferencias de trato fiscal que inciden en los propios residentes de un Estado por las actividades o inversiones que realizan en otra jurisdicción pero, sobre todo, en los no residentes, al privarles de ciertas *ventajas* (compensación de rentas negativas, gastos deducibles, mínimos exentos personales y familiares, devolución de exceso de pagos a cuenta, etc.), orientadas a adecuar el gravamen tributario sobre la renta a los requerimientos que plantea la capacidad económica.

Así, el trato diverso entre los contribuyentes residentes y los no residentes que se encuentran en una situación comparable en relación con el disfrute de este tipo de *ventajas fiscales* provoca, desde la óptica comunitaria, una imposición sobre la renta más gravosa para el sujeto no residente incompatible con el [TFUE](#) y, a la vez, puede ocasionar, desde la perspectiva de las exigencias constitucionales de justicia, un gravamen tributario contrario a la capacidad económica.

En estos supuestos, pues, las medidas nacionales discriminatorias o restrictivas inciden en el régimen de tributación del no residente intracomunitario de tal modo, que éste ve restringidos varios derechos: por un lado, el derecho a una imposición acorde con su capacidad económica, pero también, y al mismo tiempo, los derechos derivados de las libertades fundamentales. Y de ahí que la supresión de sus efectos venga requerida tanto por la consecución de los fines comunitarios, como por razones de justicia tributaria.

Sin embargo, dada la diversa localización normativa de estos enunciados, en sede comunitaria no cabe recabar la protección de todos los derechos afectados. En efecto, al TJUE no le corresponde asegurar el respeto de las reglas de Derecho interno, incluso constitucionales, en vigor en uno o varios Estados. En este ámbito, su función consiste en aplicar las disposiciones del Tratado y eliminar los obstáculos fiscales discriminatorios o meramente restrictivos derivados de las regulaciones nacionales en materia de imposición directa.

Por esta razón, aunque se trate de medidas que vulneren el principio de capacidad económica, dicho principio, por no aparecer recogido en el ordenamiento europeo, no puede invocarse ante la Corte de Justicia y, en consecuencia, en esta sede no puede procederse a una declaración formal de sus infracciones.

De ahí que, en el juicio de compatibilidad de las normas internas con el Derecho de la UE, el conflicto derivado de la potencial colisión de los intereses confrontados no se plantee entre el derecho del ciudadano a contribuir con arreglo a su capacidad económica y los objetivos e intereses estatales –de carácter nacional o internacional– que pretenden salvaguardarse con la medida cuestionada, sino entre estos últimos y los derechos conferidos por las libertades de circulación y establecimiento en el territorio de la Unión.

Como ha reconocido la jurisprudencia del TJUE ⁽⁶¹⁾, las libertades fundamentales gozan de efecto directo e implican el reconocimiento de derechos individuales que pueden limitar el ejercicio del poder tributario de los Estados miembros en el área de los impuestos directos. Ahora bien, estos derechos de los contribuyentes europeos no son absolutos y pueden ceder cuando entren en juego determinadas razones de interés general (tales como la lucha contra el fraude fiscal, la coherencia del sistema tributario o el reparto en el equilibrio del poder tributario entre los Estados) que, a juicio del Tribunal, merecen la protección y el respeto del ordenamiento comunitario.

Aunque siempre con las debidas cautelas, dado que no existe una línea jurisprudencial uniforme en esta materia, puede afirmarse que la Corte de Luxemburgo interpreta estas causas que pueden justificar la existencia de obstáculos fiscales en el contexto del mercado interior, al igual que las expresamente recogidas en el Tratado ⁽⁶²⁾, de manera muy estricta y las somete a un riguroso control de proporcionalidad, lo que revela la resistencia que ofrecen los derechos conferidos por las libertades europeas frente a cualquier tratamiento tributario que restrinja su ejercicio.

Desde nuestro punto de vista, esta lectura e interpretación de las libertades fundamentales y la intensa protección que el Tribunal de Justicia dispensa a los contenidos propios de las mismas, cobra especial significación cuando se proyecta sobre normas internas, en cuyo seno, además de un obstáculo fiscal contrario al [TFUE](#), se produce una lesión de los principios de igualdad tributaria y capacidad económica.

Y ello porque, en este ámbito, la Corte actúa como garante de los principios de no discriminación (derecho de igualdad en el mercado) y no restricción (derecho de acceso al mercado), pero también y junto a éstos, contribuye a preservar otras exigencias jurídicas, que resultan ajenas al ordenamiento comunitario y a su lógica, como son las derivadas de la capacidad económica.

Desde luego, en este último caso, no se trata de una garantía directa, pero sí indirecta que permite salvaguardar la aplicación de los principios de justicia tributaria y, en especial, el de capacidad económica en el seno de la Unión.

Así, cuando el Tribunal de Justicia declara la incompatibilidad con el [TFUE](#) de una disposición tributaria estatal configurada de manera discriminatoria o simplemente restrictiva, es claro que aspira a dar efectividad a las exigencias del Derecho europeo. De ahí que en sus razonamientos atienda más a las consecuencias que provoca dicho precepto desde la perspectiva de la unidad del mercado interior, que a su incidencia en la consecución de la justicia del sistema tributario.

Mas es lo cierto que cuando estas fórmulas no acordes al Tratado se concretan en normas que prescinden de la capacidad económica, la acción del TJUE posee una doble incidencia: por una parte, y de manera directa, en relación con el efectivo ejercicio de las libertades fundamentales y la plena realización de los objetivos de la UE; pero, por otra, de manera indirecta, en relación con el cumplimiento del principio de capacidad económica, igualmente, vulnerado por dichas medidas.

No puede olvidarse que desde la óptica de la Corte de Justicia lo relevante es que las diferencias de trato fiscal que se establecen en relación con el disfrute de determinadas *ventajas fiscales*, ya sean fundadas en motivaciones de carácter extrafiscal o en consideraciones de justicia tributaria, tengan como efecto hacer más gravosa la imposición sobre la renta que soportan los sujetos amparados por el Derecho de la Unión, bien porque hacen más oneroso el cumplimiento de ciertas obligaciones o porque se les somete a una mayor carga tributaria contraria a las reglas comunitarias.

Sin embargo, en el seno de los ordenamientos internos las normas que fijan unas y otras *ventajas tributarias* merecen muy diversa consideración y, por consiguiente, las consecuencias que se derivan de su declaración de incompatibilidad con el [TFUE](#) son distintas.

Es cierto que el Tribunal de Justicia no establece la forma en la que los Estados deben acomodar su legislación interna a las exigencias comunitarias, limitándose a condenar las disposiciones que entrañan una vulneración de los principios y libertades de los ciudadanos de la Unión.

De ahí que, al menos en el terreno teórico, existan diversos mecanismos para adaptar los sistemas tributarios nacionales a los mandatos y postulados europeos, suprimiendo las discriminaciones y restricciones fiscales contrarias al Tratado, que inciden en el ámbito de las medidas fundadas en la capacidad económica.

Como afirma Domínguez Crespo ⁽⁶³⁾, después de todo, las discriminaciones a los no residentes terminarían si los Estados optaran por eliminar aquellas normas basadas en el principio de capacidad económica tanto para los no residentes como para los residentes.

Al margen de las consecuencias políticas y económicas que ello provocaría, en nuestro país, soluciones de este tipo podrían adoptarse para suprimir las diferencias de trato fiscal no justificadas establecidas en las normas que atienden a la consecución de fines extrafiscales; sin embargo, en ningún caso, resultarían admisibles para aquéllas que se generan respecto a los elementos que garantizan la tributación con arreglo a la capacidad económica.

La razón no es otra que los diferentes postulados que inspiran ambos aspectos del fenómeno tributario. En el primer caso, nos encontramos ante disposiciones que constituyen la traducción de alguna elección política contenida en el espacio donde no opera la capacidad económica, espacio confiado a la discrecionalidad del legislador, o bien a la actuación de otros principios de procedencia internacional (Convenios Modelo OCDE y ONU, así como CDI firmados por nuestro país), o de origen estrictamente constitucional.

En el ordenamiento español, éste es el caso, por ejemplo, de los «*principios rectores de la política social y económica*», acogidos en el Capítulo III del Título I de la Constitución (artículos 39 a 52), como expresión de un marco de valores sentidos como esenciales en la conciencia de nuestra sociedad y de los que el legislador no puede prescindir.

Ciertamente, la realización de estos objetivos públicos con relevancia constitucional legitima la adopción de disposiciones normativas de diversa índole, entre las que destacan las de naturaleza administrativa, mercantil o penal. Por supuesto, también las normas tributarias pueden contener medidas que coadyuven a su consecución, ya que nos encontramos ante mandatos que vinculan a todo el ordenamiento jurídico; así lo reconoce, como hemos visto, el [artículo 2.1, segundo párrafo, de la vigente LGT](#), en la línea ya apuntada por el [artículo 4 de la LGT de 1963](#) y el propio TC, desde su [sentencia 37/1987, de 26 de marzo](#).

Sin embargo, y a pesar de estar reconocida en nuestro Derecho interno, no se trata de una finalidad que corresponda exclusivamente al sistema tributario, por lo que la asunción de estos objetivos extrafiscales con respaldo constitucional por este sector del orden jurídico constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del poder legislativo.

En cambio, el mandato de contribuir conforme a la capacidad económica constituye un postulado de justicia mucho más específico, que viene a limitar la discrecionalidad legislativa al imponerle un criterio de reparto de las cargas públicas. En otras palabras, por muy amplia que sea su libertad de configuración normativa, el legislador tributario deberá tener en cuenta, en su obra de valoración de la riqueza desde la óptica del deber de contribuir, el principio de capacidad económica, principio que aparece directamente vinculado a dicho deber y, por consiguiente, acota el establecimiento y alcance de las distintas figuras o categorías con las que se hace efectivo el cumplimiento del mismo.

De este modo, en aquellos ordenamientos nacionales en los que el principio de capacidad económica es un criterio de justicia consagrado constitucionalmente, las medidas orientadas a adecuar el gravamen tributario a la riqueza del ciudadano

demonstrativa de su aptitud para contribuir a los gastos públicos no constituyen un beneficio fiscal libremente otorgado por el legislador y, por tanto, suprimible, sino un imperativo jurídico, por lo que su eliminación, como vía para salvar las discriminaciones y restricciones estatales en materia de imposición directa contrarias al Tratado, significaría, lisa y llanamente, ignorar la Carta Magna.

Incluso en estos sistemas jurídicos, no puede negarse que el legislador nacional dispone de un amplio abanico de opciones para configurar el ordenamiento tributario, en la medida en que el concepto de capacidad económica no puede expresarse de forma rígida, pero, al mismo tiempo, se encuentra limitado, ya que el ejercicio del poder tributario y el correlativo deber constitucional de contribuir, deben concretarse en tributos que se estructuren de acuerdo con la capacidad económica de las personas sometidas a gravamen.

Con ello excluimos que las trabas u obstáculos fiscales injustificados que se interpongan a la realización del mercado único europeo ocasionados por el trato desigual que se otorga a los contribuyentes que ejercen las libertades fundamentales en relación con el disfrute de medidas que atienden a la tutela de la capacidad económica puedan eliminarse, negando también dichas medidas a aquellos contribuyentes que no las ejercen.

Como decimos, esta última opción queda descartada, por lo que en aquellos casos en los que el TJUE declara la incompatibilidad con el Tratado de diferencias de trato fiscal establecidas en el ámbito de estas *ventajas fiscales* vinculadas a la capacidad económica, entre otros, por motivos de residencia, la solución no puede ser otra que extender la aplicación de dichas *ventajas* a los sujetos pasivos no residentes (en situación comparable con los residentes) en los mismos términos que se conceden a estos últimos.

Buena muestra de las ideas que acabamos de expresar son algunas de las reformas acometidas durante los últimos años para adaptar la legislación tributaria española a las exigencias del Derecho comunitario, como la incorporación del régimen de tributación opcional para los contribuyentes residentes en otros Estados de la UE ⁽⁶⁴⁾ o las modificaciones, tanto en los tipos de gravamen de determinadas categorías de renta ⁽⁶⁵⁾, como en las reglas para el cálculo de la base imponible del IRNR aplicables a dichos sujetos cuando operan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente ⁽⁶⁶⁾, reformas que han permitido diseñar un régimen de tributación de los no residentes intracomunitarios más acorde con los requerimientos que impone un sistema tributario justo ⁽⁶⁷⁾ como el que nuestra Constitución consagra en su artículo 31.1.

Es indudable que la adecuación de las regulaciones internas a los principios y derechos comunitarios, tal y como han sido interpretados por el TJUE, puede generar situaciones potenciales de *double non-taxation* y *double dip* para aquellos contribuyentes que ejercen las libertades fundamentales, pero también es verdad que dichas situaciones no vienen provocadas, con forzosidad lógica, por la doctrina del Tribunal, sino más bien por la incorporación de dicha doctrina en las legislaciones tributarias nacionales.

«Algo que no debería ser descuidado por los Estados miembros», como acertadamente pone de relieve García Prats ⁽⁶⁸⁾, dado que a cada uno ellos corresponde «la correcta transposición de dichas exigencias al ordenamiento tributario interno para evitar la generación de dobles ventajas fiscales o la utilización de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea como mecanismo para la obtención de una situación tributaria ventajosa» ⁽⁶⁹⁾; en suma, «arbitrar las medidas que reequilibren las exigencias internas de reparto de la carga tributaria con las exigencias del derecho de la Unión Europea. Tarea nada fácil en ocasiones –continúa el autor–, debido a la necesidad de integrar dichas exigencias –internas y de la Unión Europea– con los efectos derivados de los Convenios de doble imposición, de naturaleza bilateral, de contenido no siempre uniforme y de difícil *actualización o renegociación*, cuya integración con la normativa tributaria de los Estados miembros es la que provoca en no pocas ocasiones un resultado incoherente e injustificado desde la óptica del mantenimiento de la neutralidad (trato nacional y acceso al mercado) que exige el ordenamiento comunitario» ⁽⁷⁰⁾.

Tal y como hemos señalado, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha sido objeto de numerosas críticas en los últimos años, sobre todo, por la fuerte presión que ejerce sobre los legisladores nacionales en el diseño de los impuestos directos, limitando el poder tributario de los Estados miembros más allá de lo que impone el actual grado de desarrollo del Derecho de la Unión ⁽⁷¹⁾. Crítica que proviene también de la situación de dependencia de los fallos de la Corte en función de las circunstancias particulares del caso concreto, la falta de solidez e inconsistencia de algunas de sus argumentaciones así como las múltiples cuestiones que quedan sin respuesta tras sus pronunciamientos, la inseguridad jurídica que genera la adopción de métodos distintos y contrapuestos (enfoques individual y conjunto) a la hora de resolver los casos enjuiciados ⁽⁷²⁾ y, por supuesto, las consecuencias presupuestarias que para los países provocan sus declaraciones sobre la incompatibilidad de reglas tributarias nacionales con el Tratado.

Esta perspectiva crítica no carece de fundamento, pero la práctica del TJUE también tiene aspectos positivos. Y ello, porque es forzoso reconocer la importancia que ha adquirido su jurisprudencia en materia tributaria –ciertamente, inconexa, incoherente y asimétrica ⁽⁷³⁾ –, en orden a la efectividad en el seno del mercado interior de algunas de las manifestaciones esenciales a cuya tutela se orienta el derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica, pese a tratarse de un derecho que no aparece recogido en el ordenamiento comunitario.

En nuestro país, tales exigencias de justicia tributaria vienen a agotarse, tanto en su definición y desarrollo, como en sus garantías jurisdiccionales en el estricto ámbito del sistema normativo diseñado en y desde la [Constitución de 1978](#).

Hoy por hoy, en materia de protección de los principios justicia tributaria y los derechos de los ciudadanos que de ellos se desprenden no cabe considerar que a los órganos jurisdiccionales de tutela directamente instaurados por [nuestra Carta Magna](#) haya venido a sumarse una nueva instancia de protección, la Corte de Luxemburgo, ampliándose el círculo de los sujetos habilitados para la defensa de tales prescripciones.

Con todo, no puede pasar inadvertida la influencia que sobre el mantenimiento y efectividad de estos mandatos directamente formulados por la [Constitución española](#) está ejerciendo un sistema normativo que cabe calificar, en función de su origen, como externo y la acción del órgano de tutela previsto como propio por ese sistema, que pese a actuar por referencia exclusiva al conjunto normativo de cuya definición y defensa se trata, está operando, de manera indirecta, como garante de dichas prescripciones constitucionales.

Tras la adhesión de España a las, entonces, Comunidades Europeas, las preocupaciones de los estudiosos del Derecho financiero se dirigieron a examinar la incidencia del ordenamiento comunitario sobre la actuación de los principios de justicia tributaria y, en especial, a indagar la compatibilidad o no de dichas exigencias de justicia con los principios y libertades fundamentales, no descartando que estos últimos pudieran contradecirlas o dificultarlas en su operatividad.

En este proceso de reflexión científica, la jurisprudencia expansiva del Tribunal de Justicia en el ámbito de los impuestos directos ha originado un cambio de perspectiva, ya que, en la actualidad, el estudio de las implicaciones del Derecho de la UE sobre la configuración y aplicación de nuestro sistema tributario no puede limitarse a destacar los efectos que se proyectan, en este ámbito, como consecuencia de los principios, categorías, instituciones y procedimientos que derivan de este orden jurídico y, por tanto, no resultan de lo previsto en la Constitución, sino que debe extenderse al análisis de otros efectos resultantes, también, de este proceso que no operan al margen de lo establecido directamente en nuestro Texto Fundamental, sino que inciden en la efectividad de sus contenidos y redundan en la propia legitimidad de los tributos.

- (1) En un trabajo publicado en *European Taxation* en el año 2000, el profesor Vanistendael ya advirtió sobre los efectos que podía provocar la aplicación estricta del principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de los impuestos directos de los Estados miembros, afirmando que de llevarse a cabo las reformas tributarias necesarias para cesar las discriminaciones, nos encontraríamos ante la mayor revolución fiscal en la historia de la Unión Europea. En «Tax Revolution in Europe: the impact of non-discrimination», vol. 40, n.º 1-2, pág. 4.
- (2) Martín Jiménez, A. J. y Calderón Carrero, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». En VV.AA.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia 2013, pág. 817.
- (3) Calderón Carrero, J.M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»? En *Civitas, REDF*, n.º 132, 2006, págs. 710 y 711.
- (4) Así, el [TFUE](#), tras consagrar la prohibición de discriminaciones por razón de la nacionalidad en su artículo 18, reconoce las cuatro libertades fundamentales de contenido económico de la tradición europea, esto es, la libre circulación de mercancías (artículo 28), personas (artículos 45 y 49), servicios (artículo 56) y capitales (artículo 63). Además de dichas libertades, el Tratado reconoce la ciudadanía europea (artículo 20) y el derecho de toda persona que ostente la nacionalidad de un Estado miembro a circular y residir libremente en el territorio de la Unión (artículo 21), derecho que no aparece conectado al desarrollo de una actividad económica y puede ser invocado por los contribuyentes comunitarios, cuando las libertades básicas no resultan de aplicación. Aun cuando a día de hoy, el TJUE ha adoptado diversas decisiones sobre los efectos tributarios de las disposiciones generales del Tratado relativas a la no discriminación y a la ciudadanía europea (véanse, entre otras, sus sentencias de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, 9 de noviembre de 2006, *Turpeinen*, C-520/04, 11 de septiembre de 2007, *Schwarz*, C-76/05, 20 de enero, *Comisión-Grecia*, C- 155/09 y 1 de diciembre, *Comisión-Hungría*, C-253/09, ambas de 2011), en el marco del presente estudio reviste particular interés la interpretación llevada a cabo por el Tribunal acerca de las exigencias que para la imposición directa se derivan de la protección de las libertades fundamentales específicas, dado que es esta interpretación, reflejada en sus numerosos pronunciamientos, la que ha provocado modificaciones sustanciales en los sistemas impositivos nacionales, orientando importantes parcelas de los mismos hacia un mayor respeto a los requerimientos de justicia tributaria que proyecta el principio de capacidad económica.
- (5) Calderón Carrero, J.M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»? Ob. cit., pág. 712.
- (6) García Prats, F.A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): principios de justicia vs. Derecho Comunitario». En *RDFHP*, n.º 261, 2001, págs. 772 y 773.
- (7) Amatucci, A.: «La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno». En VV.AA.: *Diritto Tributario Internazionale*. Cedam, Padova 2005, págs. 1165 y ss.
- (8) Ya sea de forma explícita, como ocurre en España ([artículo 31.1 Constitución de 1978](#)) o Italia (artículo 53 Constitución de 1947), o bien a través de su reconocimiento en la jurisprudencia tributaria de su Tribunal Constitucional (Alemania). Y aunque «en otros países –como expone Domínguez Crespo– la legislación (y su interpretación) guarda silencio al respecto, sin tener, necesariamente, una oposición al mismo, lo que es un hecho es que todos los Estados miembros, en mayor o menor medida, contemplan disposiciones tributarias inspiradas en el principio de capacidad económica». En *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho Tributario de la Unión Europea*. Universidad de Guanajuato- Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2012, pág. 132.

- (9) Aunque la libre circulación de capitales es la única libertad fundamental del [TFUE](#) que opera respecto de terceros países, conviene recordar que la interpretación de las disposiciones reguladoras de las libertades básicas efectuada por el TJUE se está extendiendo progresivamente a los Estados parte en el [Acuerdo EEE](#), así como a otros países y territorios con los cuales la Unión ha suscrito convenios específicos de asociación o cooperación (por ejemplo, Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la CE y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación de Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, en adelante, Acuerdo UE-Suiza).

Con todo, cuando las citadas libertades se proyectan al ámbito de las relaciones con terceros Estados, incluidos los países miembros del [Acuerdo EEE](#), el propio Tribunal adopta una interpretación mucho más restrictiva respecto de las exigencias que imponen las mismas, al considerar el distinto contexto jurídico en el que se aplican y reconocer la existencia de una serie de circunstancias (entre otras, la ausencia de instrumentos para el intercambio de información tributaria o la falta de asistencia administrativa mutua en términos equivalentes a lo previsto en la [Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero](#), o en la [Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo](#)) que determinan, en muchas ocasiones, la aceptación de las justificaciones invocadas por los gobiernos nacionales para legitimar su restricción.

Véase, por ejemplo, la sentencia de 12 de julio de 2012, C-269/09, *Comisión-España*, en la que el Tribunal declara que nuestro país ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento establecidas en los [artículos 45 y 49 del TFUE](#), al haber adoptado y mantenido en vigor el criterio de imputación temporal de rentas contenido en el [artículo 14.3 de la LIRPF](#) (norma que ha recibido una nueva redacción para acomodarla a dichas exigencias comunitarias, a través de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre) pero, en cambio, no apreció la vulneración de las disposiciones correlativas del [Acuerdo EEE](#) (artículos 28 y 31), al considerar que en lo que afecta a los contribuyentes que trasladan su residencia a alguno de los Estados parte en dicho Acuerdo, la norma española «no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo consistente en garantizar la eficacia de la inspección tributaria y de la lucha contra la evasión fiscal» y, en consecuencia, resulta proporcionada (apartados 99 y 100).

- (10) Cfr. Vanistendael, F.: «The European Tax Paradox: how less begets more». En *Bulletin-IBFD*, noviembre-diciembre, 1996, pág. 532.
- (11) Cfr. Martín Jiménez, A. J. y Calderón Carrero, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». Ob. cit., pág. 995.
- (12) Ruiz Almendral, V.: «Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario». En *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 57, 2008, pág. 59.
- (13) Como ya manifestamos en publicaciones anteriores, en nuestro país la construcción del derecho fundamental a ser gravado con arreglo a la propia capacidad económica –fruto de una reflexión sobre el [artículo 31.1 de la Constitución](#) o, tal vez mejor, sobre la Constitución misma en su conjunto, presidida desde lo que se dice en tal precepto–, viene a culminar el proceso de maduración de una idea que aparece germinalmente contenida en las primeras aportaciones científicas sobre el principio de capacidad económica realizadas en España. Nos referimos a la idea de la capacidad económica como medida de la justa contribución del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos; declaración ésta que viene a expresar una de las funciones más concretas y relevantes de este principio de justicia.

Así lo pusimos de relieve en «El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación». VV.AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, vol. I, Aranzadi-Thomson Reuters, Navarra 2010, págs. 165 y ss., así como «La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional». En VV.AA.: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. Estudios en honor a Andrea Amatucci, vol. III, Temis-Jovene Editore, Bogotá-Napoli 2011, págs. 83 y ss.

- (14) Véanse, a este respecto, los estudios realizados por García Prats, F.A.: «La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)». En *Civitas, REDF*, n.º 117, 2003, págs. 61 y ss.; de Mooij, R. y Stevens, L.: «Exploring the future of ability to pay in Europe». En *EC Tax Review*, vol. 14, n.º 1, 2005, págs. 9 y ss.; Bardini, C.: «The ability to pay in the European Market: an impossible sudoku for the ECJ». En *Intertax*, vol. 38, n.º 1, 2010, págs. 2 y ss., así como Domínguez Crespo, C. A.: *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho Tributario de la Unión Europea*. Ob. cit., págs. 69 y ss.

- (15) Dada la finalidad que guía la redacción de este epígrafe, no nos corresponde en estos momentos abordar las numerosas sentencias emitidas por el Tribunal de Justicia en relación con los efectos del principio de no discriminación por razón de nacionalidad y las libertades fundamentales sobre los impuestos nacionales que gravan la renta obtenida por las personas físicas. Nuestro propósito es mucho más modesto pero, al mismo tiempo, creemos que más adecuado al marco del presente estudio, limitándonos a examinar aquellos pronunciamientos en los que se declara la incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de diferencias de trato tributario que inciden en los mecanismos de los que se sirven las regulaciones nacionales para adecuar el gravamen tributario sobre la renta personal a los requerimientos que plantea el principio de la capacidad económica.

- (16) Cfr. Conclusiones del Abogado General, Sr. Léger, en el asunto *Ritter Coulais*, apartado 98.
- (17) En particular, el principio de tributación por la renta mundial (o principio del *worldwide taxation*) adquiere un importante valor en las decisiones de la Corte de Luxemburgo que inciden en la función que corresponde al Estado de residencia en el ámbito comunitario. A este respecto, resulta sumamente clara la sentencia de 28 de febrero de 2013, *Ettwein*, C-425/11, en cuyo apartado 46 indica: «De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en lo que respecta al impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva personal del contribuyente, que resulta de la consideración del conjunto de sus ingresos y de su situación personal y familiar, puede apreciarse con mayor facilidad en el Estado de residencia en el que, normalmente, se encuentra centralizada la mayor parte de sus ingresos».

En este mismo sentido, véanse, entre otras muchas, sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, antes citada, apartados 31 y 32; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97, apartado 22; de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, apartado 43, y de 6 de octubre de 2009, *Comisión/España*, C-562/07, apartado 46.

- (18) En punto a esta cuestión, suscribimos la opinión de Domínguez Crespo cuando afirma que «el principio de capacidad económica constituye un instrumento de suma utilidad en la eliminación de barreras que impiden el ejercicio de las libertades comunitarias». En *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho Tributario de la Unión Europea*. Ob. cit., pág. 53.
- (19) Según el razonamiento del TJUE, en estos supuestos, el criterio para determinar la comparabilidad de situaciones que, en principio, requiere un trato idéntico en el Estado de la fuente, no se refiere a la situación de los sujetos eventualmente discriminados, sino a la coherencia interna de la *ventaja tributaria* cuestionada, es decir, si la finalidad a la que responde dicha *ventaja* justifica o no la exclusión del contribuyente no residente.

Cfr. Martín Jiménez, A. J. y Calderón Carrero, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». Ob. cit., págs. 840 y ss.

- (20) A título de ejemplo, cabe citar las sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Lindman*, C-42/02 y 6 de octubre de 2009, *Comisión-España*, C-153/08 (exención de los premios de loterías nacionales), o, en fechas más recientes, la sentencia de 6 de junio de 2013, *Comisión-Bélgica*, C-383/10 (exención fiscal reservada únicamente a los intereses abonados por los bancos belgas).
- (21) Como es sabido, nuestro Tribunal Constitucional (en adelante, TC) reconoce que el principio de capacidad económica constituye el fundamento y presupuesto legitimador de la imposición, pero también la medida concreta o parámetro de la imposición de cada contribuyente, lo que obliga al legislador a modular la carga tributaria que ha de soportar el ciudadano «en la medida –en función– de la capacidad económica» ([sentencias 182/1997, de 28 de octubre](#), f.j. 6, y [194/2000](#), de 19 de julio, f.j. 8).
En el sentir del Tribunal, la capacidad económica, como fundamento de la imposición, resulta exigible y debe ser respetada por todos y cada uno de los tributos que integran el sistema tributario, con independencia de la posición que ocupen en el conjunto de nuestro ordenamiento.
Sin embargo, a juicio del TC, los requerimientos que se dimanan de este principio constitucional, como medida de la contribución individual al sostenimiento de los gastos públicos, sólo resultan predicables del sistema tributario en su conjunto, de manera que no todas las prestaciones tributarias tienen que respetarlo, sino únicamente «aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el [art. 31.1 CE](#)» (auto [71/2008](#), de 26 de febrero, f.j. 5); entre ellos, desde luego, se encuentra el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, al que el propio Tribunal considera «una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el [art. 31.1 CE](#)» ([sentencias 134/1996, de 22 de julio](#), f.j. 6; [182/1997, de 28 de octubre](#), f.j. 9; [46/2000](#), de 14 de febrero, f.j. 6, y [137/2003](#), de 3 de julio, f.j. 7).
Lamentablemente, esta visión reductiva de la capacidad económica, en la que se limita y restringe el alcance de su papel de medida de la justa imposición se mantiene en sentencias más recientes. Véase, a este respecto, la [sentencia del TC 19/2012, de 15 de febrero](#), en cuyo f.j. 4 se dispone que el principio de capacidad económica «opera, en principio, respecto «de cada uno» de los tributos» que integran el sistema tributario, «con la matización realizada en el auto [71/2008](#), de 26 de febrero, f.j. 5».
- (22) En este sentido nos manifestamos en «El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación». Ob. cit., pág. 168.
- (23) Para un atento análisis de dichos pronunciamientos y, en particular, la evolución jurisprudencial del contenido del principio comunitario de no discriminación en el ámbito de los impuestos directos, nos remitimos al trabajo de Barreiro Carril, M. C.: *Los impuestos directos y el Derecho de la Unión Europea. La armonización negativa realizada por el TJUE*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2012, págs. 236 y ss.
- (24) Además, en la sentencia de 3 de octubre de 2006, *Scorpio*, C- 290/04, el TJUE vino a completar las reglas establecidas en el caso *Gerritse*, sentando una doctrina aplicable tanto a las personas físicas como a las jurídicas, en la que se reconoce el derecho de los contribuyentes no residentes a deducir los gastos directamente relacionados con la actividad realizada a efectos de la determinación de la base de cálculo del porcentaje de retención, siempre que la deducción de tales gastos resulte permitida para los contribuyentes residentes.
- (25) En este pronunciamiento, el Tribunal desarrolla los criterios para poder verificar dicho «vínculo directo», aclarando que la existencia del mismo «no deriva de correlación alguna entre el importe del gasto de que se trata y el de los rendimientos imposables, sino del hecho de que ese gasto sea indisociable de la actividad que genera esos últimos» (apartado 43). Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de febrero de 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, referida a entidades no residentes.
- (26) Sobre el cómputo de rendimientos negativos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles del contribuyente situados fuera de su Estado de residencia en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta en el que tributa por obligación personal, consúltese la sentencia de 15 de octubre de 2009, *Busley/Cibrian*, C-35/08.
- (27) La contribución exigida a cada ciudadano en función de la riqueza cierta y no meramente probable e, incluso, inexistente o ficticia constituye uno de los elementos primordiales del derecho a ser gravado con arreglo a la capacidad económica en el marco de la imposición. En esta línea se ha pronunciado nuestro TC, al señalar, entre otras, en su [sentencia 295/2006, de 11 de octubre](#), que el principio de capacidad económica «quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (f.j.5). Véanse, asimismo, las [sentencias del TC 221/1992, de 11 de diciembre](#); [194/2000, de 19 de julio](#), y [193/2004, de 4 de noviembre](#).
- (28) Por lo que se refiere al mínimo exento en el impuesto sobre el patrimonio, consúltese la sentencia de 5 de julio de 2005, *D*, C-376/03, en la que el TJUE traslada al marco de dicho tributo las conclusiones que ya había alcanzado en relación con el impuesto sobre la renta en su jurisprudencia *Schumacker*, incidiendo, de esta manera, en la función que, como regla general, corresponde al Estado de residencia del contribuyente-persona física de adecuar la cuota tributaria del gravamen que recae sobre la totalidad del patrimonio del que es titular dicho sujeto, a su capacidad económica subjetiva.
Debe recordarse que el legislador español ha optado por extender el ámbito subjetivo del mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio, de manera que, a partir del ejercicio 2011, dicho mínimo resulta aplicable asimismo a los sujetos pasivos no residentes, sometidos a la obligación real de contribuir. Véase el [Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio](#), con carácter temporal, en cuyo artículo único.1.º, número 3 se otorga una nueva redacción al [artículo 28 de la Ley 19/1991, de 6 de junio](#).
- (29) Para un estudio de los numerosos comentarios críticos que ha suscitado esta doctrina del TJUE, tanto por la falta de precisión y detalle de sus pronunciamientos, como por los problemas que plantea su puesta en práctica (entre ellos, la necesidad de evitar la concesión de las ventajas fiscales personales y familiares a los contribuyentes que ejercen las libertades comunitarias por dos o más Estados), nos remitimos al trabajo de Domínguez Crespo, C. A.: *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho Tributario de la Unión Europea*. Ob. cit., págs. 74 y ss.
- (30) Como sucede, por ejemplo, en el polémico caso *Gilly* (sentencia [de 12 de mayo de 1998, C-336/96](#)) o el caso *Gschwind* (sentencia [de 14 de septiembre de 1999, C-391/97](#)).
- (31) Nos referimos a la sentencia de 10 de mayo de 2012, *Comisión/Estonia*, C- 39/10, sobre la incidencia de los [artículos 45 del TFUE y 28 del Acuerdo EEE](#) (libre circulación de trabajadores) en el impuesto sobre la renta y sus contradicciones con la doctrina *Schumacker*, al declarar la obligación del Estado de la fuente de tener en cuenta en dicho impuesto las circunstancias personales de un contribuyente que en su Estado de residencia ya había disfrutado de los mínimos exentos. Cfr. Martín Jiménez, A.: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». En *Civitas, REDF*, n.º 156, 2012, págs. 267 y ss.

- (32) En punto a esta cuestión, coincidimos con la opinión de Soler Roch cuando indica que «lo ideal es gravar a cada persona física según su capacidad económica (art. 31.1 CE), es decir, la que es propia y exclusiva en función de una serie de circunstancias, entre las que influye de modo importante la pertenencia a un núcleo familiar y, sobre todo, el matrimonio». En suma, concluye la autora, la mejor solución es «la tributación individual pero teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares de todo tipo de contribuyentes». En «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares». En *Civitas, REDF*, n.º 66, 1990, pág. 208.
- (33) A cuyo tenor: «Ninguna disposición del presente Acuerdo podrá interpretarse de manera que impida a las Partes Contratantes establecer una distinción, en la aplicación de las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal, entre los contribuyentes que no se encuentran en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia».
- (34) Sentencia de 27 de junio de 1996, C-107/94.
- (35) En este asunto, referido a una pensionista no residente que obtiene la mayor parte de su renta en el Estado de la fuente, el TJUE traslada los razonamientos realizados en la línea jurisprudencial iniciada con *Schumacker* al ámbito del artículo 21 del TFUE.
- (36) Sobre los tipos de gravamen aplicables a las plusvalías obtenidas por los contribuyentes no residentes, consúltense las sentencias de 11 de octubre de 2007, *Hollmann*, C-443/06 y 6 de octubre de 2009, *Comisión/España*, C-562/07, esta última adoptada en relación con el antiguo artículo 25.1.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR), aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
- (37) Sentencias de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, 7 de septiembre de 2006, *N*, C-470/04 y 31 de enero de 2013, *Comisión/Países Bajos*, C-301/11.
- (38) En cambio, el TJUE no aborda la cuestión de cómo resolver la doble imposición jurídica internacional que en el ámbito de los impuestos a la emigración puede producirse como resultado del gravamen concurrente sobre una misma renta por el Estado de origen y el de acogida.
- Y ello porque, conforme a lo declarado en sus pronunciamientos, el Derecho comunitario, en su estado actual, 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 UE, de manera que corresponde a dichos países adoptar las medidas necesarias para ello, utilizando, en particular, los criterios de reparto seguidos en la práctica tributaria internacional (entre otras, sentencias de 14 de noviembre de 2006, *Kerckhaert-Morres*, C-513/04, 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08, 6 de julio de 2009, *Damseaux*, C-128/08 y 15 de abril de 2010, *CIBA*, C-96/08).
- Ahondando en las razones que explican la distinta postura adoptada por la Corte de Justicia en relación con la doble imposición jurídica internacional y con la doble imposición económica internacional, que considera no acorde con las exigencias comunitarias (sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, 15 de julio de 2004, *Lenz*, C-315/02, 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, 6 de marzo de 2007, *Meilicke I*, C-292/04 y 30 de junio de 2011, *Meilicke II*, C-262/09), García Prats indica, de forma acertada en nuestra opinión, que «la consideración de la negativa a eliminar la doble imposición económica internacional como contraria al ordenamiento comunitario deriva de su comparación con los objetivos del sistema tributario nacional de referencia que sí prevén la consecución de dicho objetivo en las situaciones de doble imposición económica interna. En cambio, en tanto en cuanto la norma tributaria no prevé la eliminación de la doble imposición jurídica interna resulta difícilmente perseguible la no eliminación de la doble imposición jurídica internacional con la aplicación de la regla del trato nacional». En «La residencia fiscal y el Derecho comunitario». *Crónica Tributaria*, n.º 146, 2013, págs. 172 y 173.
- (39) Cfr. Ribes Ribes, A.: «Los impuestos a la emigración y su compatibilidad con el Derecho Comunitario y el Derecho Internacional Tributario». En *Revista Técnica Tributaria*, n.º extra, 2012, pág. 197.
- (40) En esta línea se pronuncian, entre otros, Lehner, M.: «Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty». En *EC Tax Review*, n.º 1, 2000, págs. 5 y ss., así como, en fechas más recientes, Gallo, F.: *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Traducción José Andrés Rozas Valdés y Francisco Cañal. Marcial Pons, Madrid 2011, págs. 165 y ss.
- (41) En efecto, considerando el grado de armonización normativa –ciertamente escaso– alcanzado en el ámbito de los impuestos directos, la regulación de tal materia compete de manera exclusiva a los Estados miembros, aunque no es menos cierto, como ha precisado de forma reiterada el TJUE, que éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario. Véase, entre otras muchas, sentencia 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, ya citada, apartado 21.
- (42) Wattel, P. y Terra, B.: *European Tax Law*. 4.ª edición, Kluwer Law International, La Haya 2005, pág. 44.
- (43) Véase el artículo 6.1 del TUE.
- (44) En la actualidad, véase el artículo 6.3 del TUE.
- (45) Entre otras, pueden consultarse las sentencias del TJCE de 12 de noviembre de 1969, *Stauder*, C-29/69, 17 de diciembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, C-11/70, 14 de mayo de 1974, *Nold*, C-4/73 y 13 de diciembre de 1979, *Hauer*, C-44/79. Una exposición detallada del proceso de reconocimiento de los derechos fundamentales en el territorio de la Unión puede verse en Ruiz Miguel, C.: «El largo y tortuoso camino hacia la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea». VV.AA.: *Estudios sobre la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea*. Universidade de Santiago de Compostela, 2004, págs. 13 y ss.
- (46) Cfr. García Prats, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo». En *RDFHP*, n.º 259, 2001, págs. 291 y ss.
- (47) Cfr. Cordewener, A.: «The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market». En Vanistendael, F. (ed.): *EU Freedoms and taxation*. IBFD, Amsterdam 2004, pág. 26.
- (48) Como ya indicamos, el derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica incorpora una dimensión referencial que lo enraza con la igualdad en materia tributaria, influyendo sobre el modo en que ha de entenderse la misma. Por tanto, la igualdad, concebida como valor exigible, se halla en el fundamento de este derecho. Sin embargo, desde una perspectiva finalista, su ejercicio representa una expresión de la libertad social del individuo en la comunidad de la que forma parte.
- A este respecto, véase «El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación». Ob. cit., págs. 175 y ss.
- (49) Gallo, F.: *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Ob. cit., págs. 167 y 168.
- En parecidos términos se pronuncian Vanistendael, F.: «The European Tax Paradox: how less begets more». Ob. cit., pág. 532; Lehner, M.: «Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC

Treaty». Ob. cit., pág. 12; Fantozzi, A.: «A force of the European Constitution beyond its formal adoption: from non-discrimination towards a tax equality principle». En Hinnekens, L. y Hinnekens, P.: *A vision of taxes within and outside European Borders*. Kluwer, Alphen aan den Rijn 2008, págs. 387 a 395; y, en nuestra doctrina, Roche Laguna, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad europea)*. Tirant lo blanch, Valencia 2000, pág. 181, así como García Prats, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo». Ob. cit., pág. 298.

- (50) En «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»? Ob. cit., pág. 741.
Con todo, es preciso reconocer que en una serie de fallos el Tribunal ha aceptado cómo válidas algunas de estas justificaciones, pero su reconocimiento sigue siendo excepcional [entre otras, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-246/96 y 7 de abril de 2011, *Comisión-Portugal*, C-20/09), la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (sentencias de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations*, C-250/95 y 5 de julio de 2012, *SIAT*, C-318/10), la exigencia de simplificación y transparencia del sistema tributario (sentencias 12 de abril de 1994, *Haliburton*, C-1/93 y 9 de noviembre de 2006, *Turpeinen*, antes citada) o, de manera bastante restrictiva, la territorialidad (caso *Futura Participations*). Especial relevancia ofrece, en cambio, la regla de la coherencia del sistema fiscal. Después de su introducción en *Bachmann y Comisión-Bélgica* (sentencias de 28 de enero de 1992, C-204/90 y C-300/90, respectivamente), y tras un período en el que cabe apreciar cierta reticencia a su aceptación, el Tribunal de Justicia ha clarificado los requisitos que deben concurrir para que dicha causa de justificación pueda prevalecer, aceptando su aplicación en diversos pronunciamientos (entre otras, sentencias de 1 de diciembre de 2011, *Comisión-Bélgica*, C-250/08 y *Comisión-Hungría*, C-253/09).
- (51) Cfr. Martín Jiménez, A. J. y Calderón Carrero, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». Ob. cit., pág. 948.
- (52) A estos efectos, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia, la disminución de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una medida contraria a una libertad fundamental (véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, C-397/98 y C-410/98 y 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, ya citada).
- (53) Según expone Herrera Molina, en la jurisprudencia constitucional alemana, la capacidad económica, como medida de la igualdad en materia tributaria, se considera directamente como exigencia del principio de solidaridad o como corolario de la cláusula del Estado social (artículos 20.1 y 28.1 de la Ley Fundamental de Bonn) y el derecho de propiedad (artículo 14 de la citada Ley). En *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons, Madrid 1998, págs. 81 y ss.
- (54) Aunque el tenor literal de esta norma no coincide con el artículo 1 del Primer Protocolo adicional al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (derecho de propiedad), el artículo 52.3 de la CDFUE determina que si un derecho se reconoce en el Convenio Europeo y en la CDFUE, su sentido y alcance será el propio del Convenio (y sus protocolos), salvo que la Carta le conceda una protección más extensa. De ahí que, en esta sede, adquiera particular interés la jurisprudencia emanada por los órganos de protección del Convenio Europeo de 1950 y, en particular, la incidencia que, a la luz de dicha jurisprudencia, puede tener el reconocimiento del derecho de propiedad sobre el deber de contribuir. Sobre esta cuestión, véase Soler Roch, M.^a T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos». *Lección inaugural del curso académico 2011-2012*. Universidad de Alicante, 2011.
- (55) Véase el artículo 51.1 de la CDFUE.
- (56) Ésta es la postura sostenida por Domínguez Crespo. En particular, el citado autor considera que existen «dos «anclajes» para el principio de capacidad económica en el Derecho Comunitario que, en su conjunto, conforman un sólido fundamento. En primer lugar, como convergencia del principio de no discriminación y las libertades comunitarias, y; en segundo lugar, como un derecho fundamental incluido en aquellos que, actualmente, protege la Unión Europea». En *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho Tributario de la Unión Europea*. Ob. cit, pág. 131.
- (57) Cfr. Mangas Martín, A.: «Disposiciones generales que rigen la interpretación y la aplicación de la Carta. Comentario al artículo 51». En VV.AA.: *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea*. Fundación BBVA, Madrid 2008, pág. 820
Como afirma esta autora, «los preceptos sobre derechos humanos de la Carta no son títulos competenciales para las instituciones de la Unión; al contrario, cuando ejercen las competencias atribuidas mediante concretas bases jurídicas en el TUE o en el Tratado de Funcionamiento deben añadir, a las condiciones de la base jurídica material, los criterios y límites establecidos en la Carta». *Ibíd.*, pág. 822.
Recuérdese que, en su sentencia de 17 de febrero de 1998, *Grant*, C-249/96, el TJCE ya había llegado a esta conclusión en relación con los derechos fundamentales reconocidos como principios generales del Derecho comunitario.
- (58) Cfr. Gallo, F.: *Las razones del fisco. Ética y justicia de los tributos*. Ob. cit., pág. 177.
- (59) A este respecto, véanse, entre otras, las sentencias de 18 de enero de 2001, *Comisión-Italia*, C- 162/99 y 20 de marzo de 2001, *T. Port-Comisión*, C-52/99.
- (60) Un análisis en profundidad de esta cuestión puede verse en la obra de Neumark, F.: *Principios de la imposición*. 2.^a edición, traducción Luis Gutiérrez Andrés, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1994, págs. 134 y ss.
- (61) Así lo expresó en uno de sus más trascendentales pronunciamientos; el asunto 26/62, de 5 de febrero de 1963, caso *Van Gend en Loos*.
- (62) Por ejemplo, en el ámbito de la libertad de establecimiento, el artículo 52.1 del TFUE se refiere a las justificaciones «por razones de orden público, seguridad y salud públicas».
- (63) En *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho Tributario de la Unión Europea*. Ob. cit., págs. 96 y 97.
- (64) De acuerdo con las diversas sentencias emitidas por el TJUE y la Recomendación de la Comisión Europea 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, el legislador español ha incorporado, en el artículo 46 del TRLIRNR, la posibilidad de que los sujetos pasivos residentes en otros Estados miembros de la Unión puedan optar por tributar como contribuyentes en el IRPF cuando cumplan los requisitos regulados en el mencionado precepto y en los artículos 21 a 24 de su Reglamento de desarrollo.
- (65) Véase, a este respecto, la redacción otorgada a los apartados 1 y 2 del artículo 25 del TRLIRNR de 2004 por la Disposición Final 3.^a (apartado 4.^o) 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.

En cuanto a los tipos vigentes en 2012 y 2013, consúltense la [Disposición Final 4.ª del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre](#), que añade una [Disposición Adicional 3.ª en el TRLIRNR](#).

- (66) Dicha modificación se realizó mediante la incorporación de un nuevo apartado 6 al [artículo 24 del TRLIRNR](#), por la [Ley 2/2010, de 1 de marzo](#), que transpone determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (artículo 4.3).
- (67) A esta misma finalidad responde la norma contenida en el [artículo 52 del TRLIRNR](#), en la que se prevé la posibilidad de deducir de la cuota tributaria debida por dicho Impuesto los pagos a cuenta del IRPF practicados desde el inicio del año en el supuesto de cambio de residencia fiscal de una persona física. A este respecto, véase Carmona Fernández, N.: «Residencia fiscal de personas físicas y entidades, cambios de residencia y estatutos singulares». En VV.AA.: *Fiscalidad Internacional*. Director Fernando Serrano Antón, vol. I, 5.ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2013, págs. 132 y ss.
- (68) En «La residencia fiscal y el Derecho comunitario». Ob. cit., pág. 171.
- (69) *Ibíd.*, pág. 177.
- (70) *Ibíd.*, pág. 162.
- (71) Cfr.Barreiro Carril, M.C.: *Los impuestos directos y el Derecho de la Unión Europea. La armonización negativa realizada por el TJUE*. Ob. cit., pág. 237.
- (72) *Ibíd.*, págs. 351 y ss.
- (73) Cfr.Ruiz Almendral, V.: «Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario». Ob. cit., pág. 9.