

**Revista  
Técnica  
Tributaria**

**LA REGLA DE NO DISCRIMINACION EN LA  
IMPOSICION INTERNACIONAL\***

**Dr. Jordi Sopena Gil**

*Catedrático de Derecho financiero y tributario*

*Miembro de la AEDAF*

**CONTENIDO**

- I. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN: CONCEPCIÓN HISTÓRICO-FILOSÓFICA**
- II. LA REGLA DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**
- III. LA NO DISCRIMINACIÓN EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**
- IV. LA NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO COMUNITARIO DE LA UNIÓN EUROPEA**
- V. SUPUESTOS CONCRETOS SEGÚN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA EN LOS QUE SEA DE APLICACIÓN EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN**
- VI. PROCEDIMIENTO PARA QUE LOS INTERESADOS HAGAN VALER SU DERECHO A LA NO DISCRIMINACIÓN**

**BIBLIOGRAFÍA**

---

\* Este trabajo se inscribe en el ámbito del Grupo de Investigación de la Generalidad de Cataluña 1995SGR00331.

## 1. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN: CONCEPCIÓN HISTÓRICO FILOSÓFICA

La prohibición de discriminación se inscribe dentro de la protección internacional de los Derechos Humanos que tiene su plasmación en la Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948, de gran valor por ser no sólo obligatoria para los Estados sino también por el efecto moral, dado el enorme impacto que tuvo sobre las constituciones de la post-guerra de 1939 y de la opinión pública internacional. A lo indicado debemos señalar también, y en especial, el Convenio de Roma de 14 de noviembre de 1950, firmado por España el 24 de noviembre de 1977, para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales que define y garantiza un mínimo de derechos, entre los que podemos señalar la no discriminación por motivos de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional o por razones de fortuna, nacimiento o cualquier otra.

Todas las cuestiones que se plantean en este último ámbito, deben ser resueltas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (art. 45).

En general, se puede señalar que la prohibición de discriminar a las personas constituye uno de los cimientos más sólidos de cualquier sistema de protección de derechos humanos o fundamentales, sea interno o internacional, siempre y cuando, claro está, los Estados consideren que dicha protección debe ser reconocida. Y ello porque cualquier tipo de discriminación se considera impropio de cualquier Estado de derecho. Así lo ha reconocido con especial fuerza el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. No debe pensarse, sin embargo, en los momentos actuales y en el ámbito de actuación de España en discriminaciones raciales o segregaciones del mismo tipo, religiosa o política, pero sí podemos pensar con CHUECA que es posible en cualquier Estado la discriminación por razón de nacionalidad, a la cual tendremos ocasión de referirnos, por su regulación en los Convenios para evitar la doble imposición y por el tratamiento de la misma, en el ámbito tributario por el Tribunal de Justicia de la CEE. El concepto se ha ido elaborando y ampliando con el desarrollo del Derecho Internacional.

Como recuerda PARTSH, el término no expresaba una noción de injusticia ni de ilegalidad. Nosotros podemos añadir a lo expuesto, que la discriminación siempre se caracterizaba por tratarse de una situación amparada por la ley y que dejaba a personas o grupos de personas o incluso Estados, sin la posibilidad de ejercitar unos derechos que se reconocían al resto de personas, grupos o Estados.

En este ámbito de estudio, puede comprobarse con DONNINO que el concepto de discriminación se refiere siempre a reglas que lo prohíben, lo que

a su juicio, el concepto del mismo debe entenderse en un sentido relativo y no absoluto, puesto que situaciones discriminatorias en sentido absoluto tal vez no lo sean en sentido relativo e incluso una discriminación jurídica puede no ser una discriminación perjudicial no debiendo, por tanto, prohibirlas.

No puede olvidarse que muchas declaraciones sobre la no admisión de discriminaciones, han partido de la existencia de regímenes políticos en los que la discriminación era evidente, lo que ha producido a la formación de normas legales específicas y declaraciones, así como asunción en los tratados bilaterales o multilaterales de cláusulas relativas a la discriminación. Como consecuencia de ello han ido emitiendo declaraciones, asumidas o no por los Estados –según su talante político– o por integración en comunidades internacionales regionales –tipo Unión Europea– que han proclamado la necesidad de garantizar la efectiva igualdad de derechos.

Véase en este sentido el Borrador de Declaración de Derechos Humanos Internacionales aceptada por el Institut de Droit international en 1929, Nueva York señalando a estos efectos Ann IDI. Vol. 35. II. 1929, pag. 298, basado en el Informe de A. Mandelstam; Tratado de los Poderes Aliados con Polonia de 28 de jun. de 1919. CTS Vol. 225, pág. 412, Liga de las Naciones (Ann IDI Vol. 34. 1928, págs. 276-280; Carta del Atlántico, 1941; Carta de las Naciones Unidas, arts. 1.3, 55.c y 76.c; Corte Internacional de Justicia IC. Informes 1971, pag. 57 sobre Namibia– Africa del Sudoeste; Declaración Universal de Derechos Humanos, 1948. Arts. 2.1, 17 y 19; Convención Europea de Derechos Humanos de 1950, art. 14 completado con diversas resoluciones de la Corte Europea de Derechos Humanos como el caso lingüístico de Bélgica, juicio 23 de jul. 1968. Serie A.5/6, pág. 33; Convención Americana de Derechos Humanos de 1969, art. 1 ILM Vol. 9... 1970, pág. 99; Convención sobre Discriminación Racial de 1966, arts. 2.d, 4 y 20; Compromiso Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos de 1966 CCPR, 23 mar. 1976, arts. 2, 1 y 26 y Acta Final de la Conferencia de Helsinki sobre Seguridad y Cooperación en Europa, Principio VII.

No estará de más recordar que, en los inicios indicados de proscripción de la discriminación en el ámbito internacional, la práctica y la jurisprudencia la han puesto de manifiesto en el ámbito comercial, de los negocios y mercaderías, aplicando las cláusulas de la “Nación más favorecida”, (en el GATT, por ejemplo, lo que supone conceder determinados beneficios a condición de que los demás hagan lo mismo) o de “igual trato entre Estados”.

La presente exposición, se concretará a aquellos supuestos en los que lo que se intenta impedir que la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional ampare una desigualdad de derechos para los residentes o nacionales de uno u otro Estado, extendiendo este supuesto a los ca-

## F I L O S O F I A

sos en los que la discriminación puede venir por ser nacional de un Estado miembro de la Unión Europea.

Para nuestra exposición, tendrán gran valor las conclusiones y trabajos realizados en el Congreso de la International Fiscal Association celebrado en Florencia en octubre de 1994, en el que uno de los temas estudiados fueron precisamente las reglas de no discriminación en la imposición internacional.

Allí se expuso que se trata de una materia que presenta dificultades prácticas e interpretativas, en tanto que los Estados tienen tendencia a considerar que ellos nunca discriminan y que sí lo hacen los otros, o bien tienen razones importantes de política económica o política, en general, para justificar plenamente la discriminación cuando se da el supuesto de que la reconozcan.

Habrá que partir de las enseñanzas derivadas del estudio del Derecho Internacional para poder, con una mayor base o fundamento tratar esta interesante cuestión.

## II. LA REGLA DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

Debemos aclarar, siguiendo a ROSEMBUJ, que cuando estamos haciendo referencia a diferencias de tratamiento fiscal para los no residentes, esa diferencia es lícita y no se entiende discriminatoria cuando viene recogida en una dualidad de regímenes que distinguen entre residentes y no residentes, si no persigue una discriminación insidiosa o encubierta. (STJCE C153. Sotgiu. v. Deutsche Bundespost).

La no discriminación aparece en el Tratado de la CEE y como tal ha sido tratada por el Tribunal de Justicia de esa entidad supranacional (V. Decisión 28/1/1992. Caso 204/90. Bachmann) como tendremos ocasión de examinar después. Una de las cuestiones interesante que se plantearon en el indicado Congreso de Florencia, es que se constató que no existe una definición legal de discriminación fiscal, como indica ADONNINO.

Discriminación, del latín "discriminare", en el lenguaje vulgar, significa un acto o poder que produce distinciones o diferencias en otro, en un sentido positivo o negativo.

En sentido amplio, es toda acción de separar, distinguir o diferenciar una cosa de otra. Se trata, en fin, de aplicar un trato inferior a una de dos partes. Ello es predicable en todos los ámbitos del derecho como lo pone de manifiesto tanto la jurisprudencia como la doctrina jurídica. Es una diversidad de trato por aplicación de una Ley o Convenio, en nuestro caso, en perjuicio de alguien.

En el siglo pasado tenía un sentido puramente negativo y se refería a un trato diferencial arbitrario e irracional contrario al principio de igualdad, consagrado prácticamente en todas las constituciones. Como señala la Real Academia de la Lengua española, se trata de dar un trato de inferioridad a una persona o colectividad por motivos raciales, religiosos políticos, etc. o como señala el artículo 14 de la Constitución Española, cuando dicho trato diferencial deriva de los señalados y de la opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social. Por discriminación entendemos lo contrario de igualdad, es decir desigualdad, idea que hemos intentado glosar antes. Para ADONNINO la discriminación supone la constatación de una diferencia de trato que resulta injustificable, es decir esa diferencia de trato es irracional, arbitraria. Lo malo podríamos añadir nosotros, después de observar las discusiones del Congreso de Florencia, que siempre es posible encontrar un fundamento para aplicar una determinada discriminación. Y así ha sido reconocido por el Tribunal de Justicia de la CEE cuando ha señalado que no existe (Decisión 28/1/1992, caso 204/90 Bachmann) discriminación cuando se está actuando para tener "efectividad de control fiscal y la necesidad de mantener un sistema fiscal nacional coherente". Como decíamos, este precedente del Tribunal de la CEE es realmente peligroso en cuanto que con esa fundamentación siempre podrá ser alegada por cualquier Estado que efectivamente esté discriminado.

A pesar de ello, para ADONNINO y LEWIN y WILKIE esa sentencia puede contribuir a aclarar el concepto de no discriminación en el ámbito tributario. En la misma se admitió la restricción belga por las razones que se acaban de exponer, si bien el fundamento último de la resolución del Tribunal de Justicia de la CEE, no es otro que la falta de armonización de los sistemas fiscales de los países que plantearon la controversia.

Se ha señalado que la no discriminación puede ser englobada, según hemos indicado antes, dentro de la cláusula de nación más favorecida o como una de las fórmulas del principio de reciprocidad, como principio general de Derecho Internacional que permite evitar una obligación en el caso de que la otra parte contratante no respete la misma, principio recogido en el artículo 22 de la Ley General Tributaria española y sobre el que tenemos un ejemplo muy claro en materia de inmunidades diplomáticas, en la esfera de mutuos beneficios (Convención de Viena de 1961) pero no en relación con la imposición internacional. Sin embargo, debemos llamar la atención sobre que no nos parece muy oportuna esta equiparación o similitud puesto que no es igual el principio de no discriminación, ya que en el primero se está actuando a base de una represalia, lo cual no encaja con el supuesto que es objeto de este trabajo.

## E S T U D I O S

Dentro de esta línea argumental puede hablarse también de cláusulas antiabuso. No creemos que ello deba relacionarse con las reglas de no discriminación, especialmente si las reglas de este tipo están contenidas en un Convenio. Lo que sí puede ocurrir es que una regla antiabuso, antielusiva o antievasión interna, resulte discriminatoria. Eso sí que puede darse.

### **III. LA NO DISCRIMINACIÓN EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.**

Para precisar los términos, visto lo que se ha expuesto anteriormente, sobre lo que se entiende por discriminación en el ámbito tributario internacional, es interesante indicar que el artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, coincidente básicamente con el modelo de 1963, pero modificado en 1992, formula una prohibición de forma negativa e imperativa, según DE LA VILLA. No es una prohibición general destinada a evitar cualquier posible discriminación fiscal. Por el contrario, tiene un carácter específico por que establece condiciones y características concretas, debiendo destacar que las situaciones discriminatorias no están necesariamente relacionadas con situaciones de doble imposición. Las situaciones de doble imposición son ciertamente perjudiciales, pero no siempre presentan aspectos discriminatorios prohibidos y las situaciones discriminatorias, a su vez, no representan necesariamente casos de doble imposición.

El hecho es que una de las cuestiones que se plantean los autores es la razón de la incorporación de un artículo o precepto como el que acabamos de citar, en los convenios para evitar la doble imposición. Para ADONNINO, la inclusión deriva de la importancia del fenómeno, a la necesidad de regularlo de algún modo y a la conveniencia de que los Convenios asuman esa finalidad, pues son los instrumentos más importantes para regir la imposición internacional. Ello plantea la cuestión de la relación de este artículo con el resto de la convención planteándose si la disposición es autónoma o se integra con las demás disposiciones del tratado o convenio internacional, por lo menos en cierto grado.

Para el mismo autor el artículo 24 tiene una doble función: primera, en el sentido de que el principio de no discriminación, es una situación de doble imposición, debe ser un instrumento apropiado para evitarla si se dan las condiciones establecidas y si las demás disposiciones de la convención no bastan para alcanzar esta finalidad. La segunda función, plenamente autónoma, se produce cuando se dan las situaciones de discriminación prohibida, sin casos de doble imposición.

Por lo que respecta a su interpretación, hemos de plantearnos la cuestión de si se aplica también la definición a otros términos (como intereses, cánones,

dividendos) contenidos en otros artículos de la Convención o si deben utilizarse otros medios distintos de interpretación. Para el repetido autor el hecho de que el modelo de 1992, la definición de nacionales, presente en las anteriores ediciones de 1963 y 1977, haya pasado a la letra f) del artículo 3, nos lleva a elegir la primera solución.

Es importante señalar que el artículo tiene el gran valor de prohibir la discriminación en todas las situaciones determinadas por la regla, incluida la doble imposición, en relación a cualquier tipo de impuesto aplicado por los Estados, divisiones políticas o las autoridades locales, con lo cual el artículo 24 origina problemas relativos a la extensión de su aplicación y efectividad, que examinaremos después.

El artículo 24 del Modelo de la OCDE en sus distintas versiones, se refiere a la discriminación que puedan sufrir los nacionales de uno de los Estados contratantes, así como los apátridas, establecimientos permanentes y empresas asociadas del otro Estado contratante, los cuales no serán sometidos en un Estado contratante a ningún impuesto u obligación menos favorable o más gravosos. También puede darse el caso cuando por consideraciones particulares y para adaptarse a una norma del Convenio se concedan ventajas a los extranjeros no aplicables a los nacionales.

Lo que está prohibido es la discriminación negativa pero no la positiva, según la cual los extranjeros podrían resultar más favorecidos.

A estos efectos procederemos a examinar las distintas situaciones que, según los Convenios, pueden dar lugar a discriminaciones que este artículo especial pretende evitar a través del Modelo de la OCDE DE 1992.

1. Nacionales de un Estado que no deben quedar sometidos en el otro Estado a un gravamen u obligación más gravoso que los nacionales del último Estado. En concreto, el modelo de 1977, establecía que "Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones", a lo que el Modelo de 1992 ha añadido "especialmente en relación con la residencia".

a) Los "nacionales".

Una de las formas en que puede manifestarse la discriminación a que nos hemos referido antes, es someter a los nacionales, personas físicas o jurídicas, a un mayor gravamen tributario que los nacionales del país emisor de las normas indicadas. Y esta norma que proscribe la discriminación la extiende a personas físicas –nos resulta difícil pensar en personas morales que sean apátridas– que tengan esta última condición en el otro país firmante del convenio.

## E S T U D I O S

La primera observación que se debe hacer en este caso, es que, en los últimos tiempos legislativos, en los que se va alcanzando una cierta armonización fiscal, se elimina de la aplicación de la Leyes tributarias en el espacio el concepto de nacional de un Estado para pasar al de residente, como lo ponen de manifiesto la legislación interior y la de los propios Convenios y modelos de la ONU y OCDE. Sin embargo, en el artículo del Convenio que estamos comentando se vuelve al concepto de "nacional" a efectos del Derechos Internacional. Como explicación de esta circunstancia, se considera este artículo ajeno a la temática estricta de la doble imposición. Es decir, el contenido principal de los indicados convenios internacionales, tiene como finalidad exclusiva evitar la discriminación. Insistimos, la norma indicada forma parte del Convenio pero no pretende evitar la doble imposición. Sólo intenta evitar la discriminación de los no nacionales de un país en relación con los del otro Estado contratante. En realidad se está aplicando el principio o beneficio de reciprocidad, en el sentido de que los nacionales de un Estado contratante, en una situación igual, no pueden ser tratados de forma menos favorable en el otro Estado contratante que los propios nacionales del último Estado, según la OCDE, con la objeción que hemos señalado antes, respecto a que no es igual el principio de reciprocidad y el de no discriminación.

Se trata de una norma que pretende evitar un tipo especial de discriminación: la que puede provenir de la aplicación de normas tributarias y obligaciones diversas de la misma naturaleza a nacionales del otro Estado contratante en los Convenios para evitar la doble imposición internacional.

El modelo aclara que el término nacionales se refiere a todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante y todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante, partiendo de la categoría de la legislación en vigor en un Estado contratante. Nos estamos refiriendo, en este punto, a la constitución de la sociedad o asociación, basándose en el concepto de "fidelidad económica", como criterio para ubicar o situar a una persona jurídica como "nacional" de un Estado, sin perjuicio de que otros países se basan en el del centro de decisiones o simplemente criterios mixtos. Se habla también por VAN RAAD de nacionalidad corporativa. Finalmente no podemos olvidar aquellos supuestos en los cuales la legislación interior puede obligar a disolver sociedades cuando se transfieran al exterior sus activos. En este punto, puede haber problemas de discriminación en cuanto si se incluyen las asociaciones sin finalidad de lucro, es evidente que éstas tienen un tratamiento tributario diferente entre Estados.

Dentro de estas dificultades, el otorgamiento de la personalidad jurídica a entes, puede depender de cada legislación específica de tal forma, por ejemplo, que en el derecho consuetudinario inglés las asociaciones no tienen per-

### Van Raad, 73

sonalidad jurídica. En todo caso, se debería plantear y habrá que examinar cada Convenio, si se incluyen o no las entidades que, carentes de personalidad jurídica, tienen sin embargo responsabilidad tributaria (art. 33 LGT, en España). Debe señalarse que en España, la nacionalidad de las personas jurídicas de carácter civil no depende de su constitución, a través del otorgamiento de la escritura pública e inscripción en el Registro correspondiente, sino de que estén domiciliadas en España (art. 28 CC). Las nuevas normas sobre Sociedades anónimas y de Responsabilidad Limitada señalan, en textos idénticos, que "son españolas las que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en donde se hayan constituido. Deberá tener su domicilio en España la sociedad... cuyo principal establecimiento radique dentro de su territorio" (arts. 5 R.D. Leg. 1564/1989 de 22 de diciembre, que aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el artículo 6 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de responsabilidad limitada).

ADONNINO señala una serie de verificaciones para llegar a determinar si se dan supuestos de discriminación y que son las siguientes:

- fijar la nacionalidad de la entidad o persona que se afirma que está discriminada y nacionalidad de la persona o entidad objeto de comparación. Parece absolutamente obvio y previo. Quizás sea interesante tener en cuenta con DE LA VILLA que el hecho de que se especifique que son los nacionales de un Estado contratante excluye a aquéllos que ostentando una determinada nacionalidad, ésta no sea la de uno de aquellos Estados. Parafraseando a MIAJA, aunque él se refiere al Derecho Internacional Privado, la determinación de quiénes son nacionales, posee un carácter previo. Sin embargo, no se precisa que los nacionales de uno de tales Estados deban residir en uno u otro territorio para beneficiarse del principio, que se especifique si la nacionalidad debe ser de origen o adquirida por cualquiera de los medios señalados por la ley de cada Estado. En este supuesto, al no distinguir el tratado, tampoco debemos distinguir de acuerdo con el principio de "Ubi lex non distinguet nec distinguere debemus", siendo la referencia lo suficientemente amplia como para entender comprendidas cualquiera de las modalidades que otorgan la nacionalidad.

La cuestión puede no resultar tan fácil si se tiene en cuenta que pueden surgir los llamados conflictos de nacionalidad, tanto positivos –más de un Estado considera simultáneamente a una misma persona como nacional– como negativos, cuando ningún Estado considera a una persona como nacional, en cuyo caso nos hallamos ante la apatridia, que se examina más tarde.

#### b) La residencia.

En este apartado, el elemento nacionalidad es fundamental tal y como hace notar VAN RAAD, pero siempre relacionada con el concepto de residencia, dada la forma e importancia de ésta.

## ESTUDIOS

RAVENTOS Y ARIAS, al hacer referencia el artículo del Modelo a la residencia, señalan que ello únicamente quiere decir que el hecho de ser residente o no residente justifica un trato desigual, sin que ello represente infracción del principio de no discriminación, aclarando así el indicado Modelo de 1992 el texto anterior.

Por lo que respecta a los comentarios del citado modelo, entienden dichos autores que cuando se hace referencia a situaciones en las que debe aplicarse más de un convenio, como en el caso de retenciones en el país de la fuente, se sugieren fórmulas y soluciones que tienen difícil encaje dentro de los textos actualmente vigentes, lo que obligará, en su caso, a que deban aprobarse cláusulas adicionales cuyo texto se propone en los indicados comentarios.

### c) La comparación.

La interdicción de la discriminación exige, como señalan los convenios, que las situaciones comparadas se encuentren en las mismas condiciones. Existe una comparación siempre, en todo caso, entre dos situaciones como elemento fundamental de la discriminación. Esta misma situación debe entenderse a la vista de la aplicación de la legislación y de la reglamentación fiscales referidas a circunstancias de derecho y de hechos análogas.

Por tanto, es necesario determinar la existencia de circunstancias iguales, –“que se encuentren en las mismas condiciones”– lo cual muchas veces no resulta fácil porque siempre, en mayor o menor grado, habrá diferencias significativas. ¿Mismas condiciones es lo contrario de distintas?. ¿Qué significa distinto?. ¿Un impuesto diferente? o ¿el mismo impuesto pero con métodos distintos de determinación de bases?. Si bien VAN RAAD se inclina a considerar que distinto se refiere a la imposición menos favorable.

Igualmente por distinto se puede entender más elevado, y también se podría encontrar situaciones distintas en los supuestos de transparencia fiscal, todo lo cual se puede extender a las obligaciones de carácter formal que pueden ser discriminatorias, en cuanto se establezca qué requisitos de conservación de documentación u obligación de llevar libros o registros se imponga a los extranjeros y no a los nacionales. Debe tenerse en cuenta que las condiciones deben ser las mismas, no similares, teniendo esta exigencia la necesidad de tratar del mismo modo situaciones idénticas y en la aplicación de la analogía en el derecho tributario, en los últimos tiempos no tan cuestionada por la doctrina e incluso por la jurisprudencia.

- imposición o ausencia de la misma de la entidad con la que se realiza la comparación, señalando la existencia de las diferencias.

- en el supuesto de que el impuesto sea el mismo, determinar la carga impositiva y los requisitos formales anejos a la misma, que también pueden ser importantes, según lo indicado antes.

El problema de la comparación es tan importante que determina una orientación lo más precisa posible para identificar situaciones discriminatorias, respecto de la calidad y cantidad de las diferencias, para las que puede haber numerosas incertidumbres interpretativas referentes a la efectividad de los motivos que justifican la discriminación.

2. -La situación de los apátridas. El 28 de septiembre de 1954 se aprobó el Convenio de Nueva York, destinado a mejorar la situación de los apátridas. Se refiere a personas carentes de patria, de nacionalidad, definiéndolas dicho Convenio como "personas que ningún Estado considera como súbditos según las leyes". El artículo 29 de ese Convenio prescribe aplicar a estos últimos un tratamiento como si fuesen nacionales. Dentro de los firmantes de este Convenio había Estados participantes en la OCDE, lo que explicaría la inclusión de este apartado en el Modelo de dicha organización.

Se ha indicado que este apartado quizás tendría un mayor encaje en el ámbito de un Convenio multilateral, más que en un convenio bilateral, como son los del Modelo, de acuerdo o como consecuencia del Convenio de Nueva York.

La redacción del Modelo ha recibido justas críticas en este apartado ya que de acuerdo con la literalidad del precepto se podría entender que la discriminación sería admisible en contra de los no apátridas, en cuanto que éstos podrían escoger entre dos Estados el trato del que le resultase más beneficioso. Por ello DE LA VILLA señalaba la necesidad de que la apatridia se relacione con la residencia permanente en uno u otro Estado contratante ya que el Modelo, tal como está redactado, faculta para que el apátrida se beneficie de un lugar igualitario en ambos Estados signatarios (en el que se reside y en el otro) y en terceros Estados, por aplicación de posibles Convenios de imposición que el Estado de su residencia haya concluido con tales terceros Estados. Esta objeción aplicable con anterioridad al Modelo de Convenio de 1992, ha sido resuelta por el nuevo modelo, sin perjuicio de señalar que los Convenios ya aprobados, de acuerdo con Modelos anteriores, pueden plantear esa dificultad.

Efectivamente, en la versión del modelo de 1992, se añade que "son residentes en un Estado contratante" y se especifica que la prohibición existe para "cualquiera de los dos Estados contratantes", lo que ha supuesto que se hayan resuelto los problemas relativos a la críticas anteriormente señaladas.

3.- El Modelo extiende el principio de no discriminación también a los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado, evitando que sean sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas del Estado que emite las normas y que realicen las mismas actividades.

## E S T U D I O S

Se trata, por tanto, de un supuesto en que el establecimiento permanente no es un tercero sino que se trata de la misma empresa, persona física o jurídica. Por tanto, no se trata del supuesto filial, concepto absolutamente diferente.

Precisamente, los Convenios para evitar la doble imposición internacional han ido prefijando qué es lo que entienden por establecimiento permanente, señalando el proyecto de 1963 como tal el "lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad", mientras que el Modelo de 1992 lo considera "el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad" diferencia que SURREY estima que pretende destacar que el lugar fijo de negocios pasa a un segundo lugar y se reconoce así la importancia de la instalación en tanto que dirigida a la realización de esa actividad empresarial o a la consecución de los fines empresariales, interpretación ciertamente muy afinada y que quizás proviene más de la locución en la lengua del original del Modelo que su traducción, de la que resulta difícil extraer una conclusión tan rotunda.

No se trata en el presente supuesto de remediar la discriminación partiendo de la nacionalidad de la persona física o jurídica, sino del lugar en donde se halla situada una empresa. Si bien la mayoría de Convenios señalan que el trato del establecimiento permanente es que se iguale a una empresa o entidad independiente situada en el mismo Estado y tratada como tal y, por tanto, debe ser tratada exactamente igual que las sociedades que tienen la residencia en el Estado de que se trate.

En este caso, como señala ADONNINO, la características de esta regla antidiscriminatoria es diferente a la de la nacionalidad ya que, primordialmente, la finalidad de la regla es evitar la alteración de las normas de competencia favoreciendo a las empresas locales.

En uno de los apartados de este trabajo se señalarán las posibles situaciones que la legislación fiscal española puede dar lugar a una posible discriminación. En todo caso, para poder hallar una verdadera comparación en el trato habría que examinar legislación por legislación, respecto a los países con los cuales España ha firmado Convenios para evitar la doble imposición.

Es interesante constatar como en el artículo 24 aparece la referencia al establecimiento permanente de una "empresa", concepto jurídicamente indeterminado y que plantea dudas sobre si debe extenderse a los supuestos de actividad profesional, a lo que el autor de estas líneas se opondría en cuanto que el concepto de empresa o de profesionales independientes aparece determinada en otros lugares del Modelo, con un tratamiento diferente. DE LA VILLA extiende el concepto de empresa a los profesionales, debiendo aplicarlo en un sentido amplio, ya que éstos usan bases fijas de negocios que realizan profe-

sionales independientes, dada la movilidad internacional de los mismos. Para nosotros la definición del término empresa ha de entenderse en relación con la definición que se hace de la misma desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero se da la circunstancia que pueden existir toda una serie de países en los cuales no se defina o determine qué es lo que se entiende por tal. Se ha constatado, además, –GARCÍA PRATS– la existencia de divergencias entre Estados que mantienen una interpretación cuya evolución ha motivado cambios en los Comentarios del Modelo.

Debe tenerse presente que la aplicación del principio debe referirse a la sucursal y no a la persona o entidad titular. La técnica según DE LA VILLA, es la misma que se emplea con los nacionales y apátridas, es decir, de forma imperativa y negativa, siendo la obtención de un resultado la idea básica que preside este precepto.

En todo caso, habrá que calibrar si la persona o entidad que detenta el establecimiento permanente puede calificarse como empresa, para quedar incluida dentro del apartado que estamos examinando de no discriminación, lo cual puede predicarse de las asociaciones, por ejemplo.

Se trata, por tanto, de remediar las diferencias de régimen aplicable a los establecimientos permanentes, no aplicándoles una imposición más gravosa que las que se impongan en otro Estado. En este sentido, nos tendríamos que plantear la cuestión de si una diferencia de tipo de gravamen se puede considerar incluida en este apartado. Por ejemplo, si un establecimiento permanente en España de una sociedad italiana, queda sometida a tributación en España al tipo del 35%, puede admitirse que un establecimiento permanente en Italia de una sociedad española sufra un gravamen aproximadamente del 52% (Imposta da Societa más ILOR).

La situación del otro país debe ser menos favorable, lo que puede entenderse no necesariamente como a un tipo más alto siguiendo el ejemplo señalado antes, ya que puede darse la circunstancia de que los tipos sean más altos, pero los sistemas de determinar la base imponible, a través de amortizaciones aceleradas, del régimen de deducciones, bonificaciones, etc, pueden determinar que no exista discriminación o ésta derive de otras situaciones como las que hemos indicado más que por diferencias de tipos impositivos.

El problema, que se va reproduciendo a lo largo de estas líneas, es la cuestión de cómo se ha de formular la comparación, tanto si se trata de empresas individuales o entre empresas societarias. Dentro de este contexto, es evidente que debe entenderse que el establecimiento permanente debe realizar la misma actividad que la del otro país, entre las que debe incluirse, según VAN RAAD, las mismas circunstancias, incluyendo situaciones iguales.

## C O N T E N I D O S

Sin embargo, en relación con este supuesto de establecimiento permanente, la no discriminación lógicamente, no alcanza a las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que se otorgue a los residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. Con ello se pretende evitar que el no residente, –persona física evidentemente– con establecimiento permanente en otro Estado contratante, se beneficie de determinados beneficios fiscales que sólo atañen a los residentes. En este sentido nos remitimos a la legislación sobre reducciones personales y de otro tipo que afectan sólo a los residentes –obligación personal de contribuir– y no a los no residentes –obligación real de contribuir–, según la legislación española.

En resumen, se trata de aplicar el principio de igualdad preconizado en el art. 31 de la Constitución española.

6.- Otro de los supuestos de proscripción de la discriminación es el de que las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estando sometidos en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

Este supuesto se refiere a la tributación de las empresas y no a la de las personas que detentan o controlan el capital de las empresas. Tiene esta cláusula por objeto asegurar a los residentes de un Estado un tratamiento igual y no de someter a los capitales extranjeros, en las manos de los asociados, a un régimen idéntico al que se aplica a los capitales nacionales. Puede comprobarse como no hay referencia a la nacionalidad del capital en el sentido general de esta expresión ni se introduce una nueva noción de nacionalidad de tal factor productivo.

Aquí aparece una vez más el concepto de empresa, con las dudas o dificultades que hemos señalado antes.

7.- Finalmente, el artículo del Modelo de los Convenios contiene un párrafo 7 que se refiere a todo tipo de impuestos, no sólo a los que normalmente se refiere el convenio y que son los relativos a la renta de las personas físicas o de las sociedad y, en algunos casos, del patrimonio. Es decir, las reglas que prohíben la discriminación se refieren a todo tipo de impuestos, de cualquier clase o denominación, percibidos por el Estado, otras subdivisiones políticas, como pueden ser los Estados, Länders, Comunidades Autónomas, Territorios forales o de las colectividades locales, como es el caso de los Municipios o Diputaciones, lo que pone de manifiesto, según DE LA VILLA, que el principio de no discriminación supone una alteración de lo dispuesto en el artículo 2 de los

Convenios, estimando que con ello se supera el marco de un tratado para evitar la doble imposición.

#### **IV. LA NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO COMUNITARIO DE LA UNIÓN EUROPEA.**

La protección que goza la libertad de establecimiento comunitaria, tal y como señala CALDERÓN, en la interpretación del TJCE, desborda el estricto ámbito de las discriminaciones por razón de la nacionalidad, para constituir una garantía contra todo tipo de diferencias de trato en aplicación de cualesquiera otros criterios.

Puede observarse cómo no se hace referencia a la residencia, cuestión sobre la que se ha pronunciado la jurisprudencia (STJCE, c143/73 *giu v. Deutsche Bundespost*". 1974) en el sentido de que se admite una diferencia de tratamiento fiscal entre contribuyentes en base a la distinta capacidad económica que les hace no comparables. Por ello no resulta afectada la dualidad de regímenes que distinguen entre residentes y no residentes, siempre que no persigan una discriminación insidiosa o encubierta. En principio, un no residente no está en igualdad de circunstancias que un residente, y la cláusula de no discriminación no prohíbe la diferencia respecto al no residente, a menos que la discriminación se funde en la nacionalidad, no en la residencia.

Existe, como hemos señalado antes, jurisprudencia del TJCE, sobre problemas de discriminación, debiendo señalar con ROSEMBUJ que esa jurisprudencia no se refiere al Modelo de la OCDE ni los Convenios para evitar la Doble Imposición, sino al Tratado de la CEE y a los principios comunitarios que lo inspiran, a los que atacan indirectamente la discriminación encubierta, sirviendo la interpretación jurisprudencial para debilitar el ejercicio del poder tributario y poder de imposición de los Estados miembros, que no pueden ejercerse respecto de ningún tipo de tributos, en "circunventio legis" al Tratado de la CEE y los principios que lo informan. Aceptar la discriminación encubierta sería tanto como hacerlo en fraude de ley al derecho comunitario, en particular en lo que se refiere a la nacionalidad, sea abierta o encubierta (art. 6 del Tratado).

Se está haciendo, por tanto, una distinción entre discriminación abierta que vulnera la igualdad de tratamiento fiscal en igualdad de circunstancias y también lo hace la discriminación encubierta, aunque indirectamente sin que sea evidente, de tal forma que debe tenerse presente que la configuración de una figura de nacional comunitario promueve la revisión de la dualidad residente-no residente y supera la construcción del Modelo de la OCDE, en cuanto el no residente de un Estado miembro, en circunstancias similares, debe recibir igual tratamiento que el residente.

## E S T U D I O S

En fin como señala ROSEMBUJ el eje del debate se sitúa a partir de ahora en otro nivel fijado por la OCDE: los límites de poder de imposición de cada Estado en un mercado único y la pérdida de libertad que ello supone para su ejercicio sobre los residentes en la Comunidad. Asimismo sugiere la necesidad de fortalecimiento de los instrumentos multilaterales entre Estados miembros, como los que hemos enumerado antes, y la coordinación y paulatino debilitamiento, para esos mismos Estados de los Convenios bilaterales contra la doble imposición que resultan insuficientes, para el supuesto que hemos examinado.

De alguna forma, debe comprobarse cómo la indicada jurisprudencia refuerza el impulso comunitario, acompañando mecanismos de armonización fiscal que, objetivamente, implican el debilitamiento de los instrumentos bilaterales de eliminación de la doble imposición entre los Estados miembros, sin excluirlos.

### **V. SUPUESTOS CONCRETOS SEGÚN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA EN LOS QUE SEA DE APLICACIÓN EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN.**

En este apartado resulta obligada la referencia a la profesora BORRAS, la cual señala unos supuestos referidos a 1974 que, lógicamente, ya no están vigentes.

Para el autor de este trabajo, resulta difícil admitir la tesis de algún autor (BANACLOCHE) en cuanto estima que como la legislación española se base en el principio de residencia y no en el de nacionalidad, la incidencia del artículo 24 del Modelo de la Convención, tiene que ser muy limitada, ya que puede darse la circunstancia de que esa residencia produzca en la práctica el mismo efecto para los nacionales de un país, discriminado al efecto, a lo que hay que añadir la referencia a la nacionalidad de las personas jurídicas, coincidente, como hemos visto, en muchos casos con la residencia, como consecuencia de la forma como están redactadas las normas mercantiles de fijación de nacionalidad, sin olvidar los problemas de las otras entidades no mercantiles.

Sin embargo, estamos completamente de acuerdo con el citado autor, en cuanto señala la existencia de dos discriminaciones:

1.- Existencia de un impuesto especial sobre los bienes inmuebles o derechos reales sobre los mismos, dentro del Impuesto sobre Sociedades, inicialmente en la reforma de 1991, y que se ha continuado después de la publicación de la nueva Ley del citado Impuesto de 27 de diciembre de 1995, cuando dichos inmuebles situados en España son propiedad de entidades no residentes en este país.

Es evidente que el precepto se sitúa en el ámbito de la residencia que, en principio, permite la existencia de diferencias, pero nos remitimos a lo que se ha dicho antes y a pesar de lo indicado sobre este punto por CARBAJO en el mismo sentido de que no hay discriminación si no hay referencia a la nacionalidad.

Este Impuesto es deducible del Impuesto normal del Impuesto sobre Sociedades.

2.- El otro supuesto señalado por BANACLOCHE es el de que en términos generales en las transmisiones de inmuebles se exigen ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, el artículo 19 de la Ley 18 de 1991, de 6 de junio, exige una retención al comprador del inmueble, prescindiendo que se sea español o no lo sea, cuando el que transmite el inmueble es un no residente que ejerce actividades en España, sin un establecimiento permanente. Esta cantidad sería una ingreso a cuenta del 35% de los incrementos de patrimonio percibido por el no residente. En todo caso, habrá que ponderar y separar esa línea difusa entre nacional y residente, clara en cuanto se trata de personas físicas pero imprecisa cuando se trata de personas jurídicas.

3.- Un supuesto estudiado por CALDERON CARRERO, es el de la subcapitalización, teniendo en cuenta que la norma española se aplica únicamente en relación con préstamos realizados entre sociedades residentes en España con prestamistas no residentes vinculados directa o indirectamente con las mismas, calificándose los intereses de dividendos y su relación con la doble imposición económica, debiendo en estos momentos tener en cuenta si, con las nuevas disposiciones, lo señalado por el indicado autor es válido como ejemplo de discriminación.

En todo caso, debemos tener en cuenta el análisis que realiza el autor en cuanto que aun allí donde concurrían los condicionantes de la Directiva 90/435/CEE, objetivos o subjetivos, lo más frecuente sería que a los efectos de la aplicación del régimen matriz/filial que establece la Directiva, únicamente el Estado de la fuente otorgará el tratamiento fiscal de dividendos de rentas calificadas, de manera que puede concurrir también la doble imposición económica internacional.

Además, siempre siguiendo a CALDERÓN, la aplicación de la norma española antisubcapitalización origina una discriminación indirecta en perjuicio de los prestamistas comunitarios no residentes en territorio español. Ello acontece en la medida en que de alguna forma esta norma penaliza el endeudamiento de sociedades residentes con personas no residentes, incluso allí, donde como en el caso del establecimiento permanente de una empresa comunitaria ubicada en España, no median apenas diferencias en el modo de

ejercitar la actividad ni su tratamiento fiscal y, partiendo de la proscripción por el TJCE, sobre prohibición de diferencias de trato indirectas (STJCE 12 abr. 1994. Asunto 1/93 "Halliburton Services"), podría entenderse contraria al Tratado, como obstaculización de la libre circulación de servicios financieros comunitarios.

Incluso se podría llegar a estimar, de acuerdo con lo que hemos señalado antes, que con estas medidas se está atacando el derecho de establecimiento en la forma que vimos en su momento. En todo caso habrá que tener siempre presente lo antes señalado de que estemos ante una situación comparable y la existencia o no de una causa de justificación para la misma.

Todo lo indicado hace referencia a la Unión Europea, en cuanto CALDERON considera que si el Convenio tiene una cláusula antidiscriminatoria, se infringe el artículo 24.3 del Modelo por la diferencia de trato que es objeto el establecimiento permanente de una sociedad residente de otro Estado contratante ubicado en España, destacando además la inadecuación de esta regulación con el apartado 3 del artículo 10 del Modelo, con lo cual sólo tendría efectos unilaterales la norma española de subcapitalización, en cuyo caso los intereses excesivos sólo podrían afectar a la prestataria residente en España más no a la prestamista, salvo que se acordara otra cosa en el Convenio o en el seno del procedimiento amistoso o arbitral. Todo ello no encaja con la regulación de la subcapitalización en el artículo 16.9, a pesar de lo señalado en el "Libro Blanco", sobre el nuevo Impuesto sobre Sociedades.

4.- Como se sabe se ha publicado el artículo 29 y 29 bis del Impuesto sobre Sociedades, en los que se ha regulado el sistema para evitar la doble imposición internacional relativa a los establecimientos permanentes, de tal forma que se ha adoptado el sistema de imputación en los dos sistemas con deducción del Impuesto satisfecho en el país en donde esté ubicado el establecimiento permanente, pero con la limitación en los dos artículos que dicho impuesto no puede superar el que se hubiera satisfecho en España. Entendemos que en este caso debería aplicarse el sistema de exención ya que con ello no se evita la doble imposición. Efectivamente, si el gravamen en España es inferior al satisfecho en el país de residencia del establecimiento permanente, es evidente que existe doble imposición al limitar la deducción del Impuesto extranjero. Si las sociedades holding españolas se les aplica el sistema de exención, creemos que para evitar la doble imposición y discriminando, quizás, respecto a otros países debería aplicarse el indicado método de exención y no el de imputación.

5.- El autor, en una primera aproximación, había intuido que quizás la transparencia fiscal internacional podía suponer la existencia de discriminación no permitida. Sin embargo, al profundizar sobre dicha modalidad impositiva

del Impuesto sobre Sociedades, se comprueba que ello no es así en cuanto que la tributación especial se refiere a residentes o nacionales de España, pero no supone una discriminación para los residentes o naturales de otro país, lo que excluye los supuestos de discriminación.

## **VI. PROCEDIMIENTO PARA QUE LOS INTERESADOS HAGAN VALER SU DERECHOS A LA NO DISCRIMINACIÓN.**

Se trata de determinar, en casos concretos, de qué forma deberá hacer valer su derecho la persona física o jurídica que estima que se le está aplicando, sea en el ámbito de la Unión Europea, sea en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, unas normas tributarias que le discriminan.

Creemos que, de acuerdo con el artículo 25 del Modelo de Convención, cuando se entienda que se produce una discriminación rechazada por el Tratado, el interesado deberá dirigirse al Ministerio de Economía y Hacienda exponiendo el caso y solicitando que se tomen las medidas que en su caso correspondan para evitar la discriminación. Precizando más, la aplicación de las medidas encargadas de eliminar la doble imposición se atribuye tradicionalmente al Estado de la residencia teniendo en cuenta que éste es el Estado que toma en consideración la situación personal de sujeto pasivo y adecua la tributación al principio de capacidad económica (GARCÍA PRATS). Partiendo de la distinción señalada por SAINZ DE BUJANDA entre interpretación normativa de los convenios, que corresponde sólo a las partes contratantes de los mismos, e interpretación aplicativa de los mismos, que corresponde a los órganos jurisdiccionales, ésta última corresponde a los Tribunales contencioso-administrativos, con plenitud de jurisdicción y sin que deban ser mediatizados por ninguna decisión previa del Gobierno y también en su esfera a los Tribunales Económico-Administrativos. Esta cuestión se puede plantear a través de la vía de recurso o incluso antes, ante la propia Inspección o actuación en vía de gestión si procediera, de tal forma que en la vía de reclamación administrativa primero y la jurisdiccional contencioso-administrativa después, se planteen las cuestiones en las que sea, el Estado español u otros organismos con poder tributario derivado, establezcan tributos o los apliquen en forma que se entiendan discriminatorios. En este último caso, la exposición de la cuestión se planteará, no ante el Ministerio de Economía y Hacienda sino ante el órgano territorial correspondiente.

Por lo que se refiere a que sea el otro Estado contratante el que discrimine, la exposición deberá presentarse ante el Ministerio español para que éste, a través del procedimiento y la vía diplomática correspondiente, se dirija a ese otro Estado a fin y efecto de que se deje de aplicar la norma tributaria que se entiende discriminatoria.

## E S T U D I O S

Por lo que respecta a la discriminación que algún Estado de la Unión Europea pueda llevar a cabo a través de alguna norma tributaria, el tema se podrá plantear como cuestión prejudicial, para, si se admite, se pueda elevar al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. La cuestión prejudicial articula un mecanismo de colaboración entre el TJCE y los órganos jurisdiccionales de España (Art. 177 del Tratado constitutivo de la CE), que tiene como finalidad garantizar la uniformidad en la aplicación y la interpretación del Derecho Comunitario.

Como señalan ARIAS y SARTORIO, no se trata de un recurso de prejudicialidad, ya que no resuelve el litigio concreto de que conoce el Tribunal que la plantea, sino que el Tribunal de Luxemburgo lo que hace es emitir una interpretación de la norma comunitaria, la cual vincula al Tribunal que planteó la cuestión y a los que pudieran conocer del mismo asunto en ulteriores instancias. De tal modo que si una norma de derecho español resultase incompatible con una directiva o reglamento comunitario, el Tribunal español viene obligado a aplicar éste, tal y como es interpretado por el Tribunal de Justicia CEE.

Los Tribunales españoles, en un asunto del que estén conociendo y tengan que aplicar un acto comunitario de cuya validez o sobre cuya interpretación dudan, pueden/deben suspender el proceso principal y dirigirse al TJCE, teniendo la cuestión prejudicial carácter de incidente procesal.

Por órgano jurisdiccional entiende el TJCE todo órgano que reúna las características de haber sido creado por una ley, de carácter permanente, de competencia obligatoria, procedimiento contradictorio y aplicación de normas de Derecho (S. 30. 6. 66 en as. Vaasen Göbbels, 61/65. Rec. pag. 377), lo cual determina que la jurisdicción contencioso-administrativa, en sus diferentes instancias, reúne los requisitos indicados.

La vía económico-administrativa puede plantear alguna duda en cuanto se trata de órganos administrativos de revisión en el ámbito tributario. Sin embargo, puede señalarse que su constitución y funcionamiento encajan con los requisitos que hemos señalado antes, a lo que debe añadirse que el TJCE ha admitido cuestiones prejudiciales planteadas en esa vía (S 13.4.93 as. Iberlacta. C 261/91. Rec. pág. 1885) y que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 29 de marzo de 1990, declaró que los Tribunales de esa vía españoles son competentes para remitir cuestiones prejudiciales por reunir los requisitos indicados. Sin embargo, debe precisarse que no están obligados a hacerlo aun cuando lo soliciten los interesados, salvo que se trate del órgano cuya decisión ya no sea susceptible de recurso de casación.

En este ámbito, podemos hacer una distinción entre el procedimiento a seguir ante las autoridades judiciales españolas y el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Conforme al Derecho comunitario en general, son los jueces y tribunales nacionales los que deben aplicar las distintas fuentes del Derecho comunitario, según su naturaleza y fuerza vinculante, inaplicando, en su caso, la norma nacional incompatible o no conciliable en sede interpretativa con aquéllas y suscitando, en su caso, la cuestión prejudicial del artículo 177 del Tratado CEE.

Dada la naturaleza de las normas tributarias, relacionado con lo que se denomina por el TJCE "poderes del juez nacional" será el que ostente la legitimación procesal activa, constituidos aquéllos por los señalados en el artículo 28 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, la jurisprudencia de la Sala tercera del Tribunal Supremo y la constitucional del artículo 24 de la Constitución española.

No estará de más, sin embargo, señalar con MORENO MOLINA, que el Tribunal de Justicia de las Comunidades ha desempeñado, y sigue desempeñando, un papel esencial en la creación, afirmación y desarrollo del Derecho comunitario, sobre la base de su peculiar posición institucional y de expresos mandatos del Derecho tributario originario. Ello es notorio desde el punto de vista general del Derecho comunitario y no lo es desde el punto de vista del Derecho tributario, no siendo su protagonismo menor. Sólo basta echar una ojeada a la publicación de sentencias referidas a ese ámbito del derecho público.

Por tanto, quienes entiendan que se les está aplicando por el Estado español una norma discriminatoria, podrán plantear esta cuestión en la forma que hemos indicado.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABELLAN HONRUBIA V y VILA COSTA B. "Lecciones de Derecho Comunitario Europeo. Ariel. Barcelona, pág. 154. 168).
- ADONNINO P. "Ponencia General. Subject II. "Reglas de no discriminación en la imposición internacional". Congreso de la IFA. Florencia. 1993. Kluwe Law and Taxation P. Boston. 1993. pág. 200.
- AGUILERA IZQUIERDO R y CARRILLO MARQUEZ D. "Edad de jubilación voluntaria y principio de no discriminación". Civitas. Rev. Esp. Derecho del Trabajo. 1996. nº 78. Jul. 1996. pág. 685.
- BANACLOCHE PEREZ J. "National Reporter Spain". Cahiers de Droit International. pág. 636.
- BORRAS A. "La doble imposición: problemas jurídicos internacionales". IEF. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1974. pág. 268.

# E S T U D I O S

- BURLET J. "De l'importance d'un droit international coutumier de la nationalité". *Revue Critique*. 1978. pág. 305.
- CARBAJO VASCO D. "El llamado gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes". *Impuestos*. Nº 20. 1996. pág. 3.
- CALDERON CARRERO J.M. "Estudio m, de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición y con el ordenamiento tributario". *Crónica Tributaria*. 76/1995. pág. 13.
- CASANOVAS DE LA ROSA O. "Casos y textos de Derecho Internacional Público". *Tecnos*. Madrid. 1984, pág. 395 y 465.
- CUBERO TRUYO A. M. "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o residencia". *Noticias de la Unión Europea*. 1996. nu. 137. pág. 63.
- CHUECA SANCHO A. "los derechos fundamentales en la Comunidad Europea". *Bosch*. Barcelona. 1989. pág. 147.
- DIEZ DE VELASCO M. "Instituciones de Derecho Internacional Público". *Tecnos*. Madrid. pag. 414.
- GARCIA PRATS, F.A. "El establecimiento permanente". *Tecnos*. Madrid, 1996. pag. 96.
- ISAAC G. "Manual de Derecho comunitario general". 3ed. Ariel. Barcelona. 1995. pp. 245-246.
- LEWIN R y WILKEI J. S. "Report of Canadá". *Cahiers Drot fiscal International*. IFA. 1993. pág. 357.
- LUIS DE, DIAZ MONASTERIO F. "Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre el patrimonio como fuente de derecho tributario español". *Estudios de Derecho y Hacienda*. Ministerio de Economía y Hacienda. 1987. Madrid. pág. 1069.
- MC GRAW HILL. "Derecho Comunitario Europeo". Madrid. 1995. pág. 174 y 175.
- MIAJA DE LA MUELA A. "Derecho internacional privado". T.I.E. Atlas. Madrid. 1985. pág. 18.
- MORENO MOLINA A. M. "Puesta en funcionamiento del derecho comunitario del medio ambiente", Capit. VI "Derecho medioambiental de la Unión Europea". McGraw-Hill. Madrid. 1996. pag. 157).
- OCDE "Rapport du Comité Fiscal de la OCDE. Projet de Convention de double imposition concernant le revenue et la fortune". OCDE. Paris. 1063. pág. 158.

- OCDE. "Triangular Cases" Model Tax Convention: Four Related Studies. París. 1992.
- OTERO NOVAS J. M. "La administración financiera del Estado como sujeto de relaciones jurídico obligacionales". I.A.P. Madrid. 1978. pág. 225.
- PARTSH K. J. "Public International Law". Vol. 8. Human Right and de individual international Law. International Economic. Amsterdamm. New York. North Holland. 1985. pág. 134.
- PELECHA ZOZAYA F. "Efecto de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia tributaria, en el tiempo y en el espacio". Impuestos. 1996, núm. 18. poag. 88.
- PERDOMO POLCINO N. "Discriminación por discapacidad. Un daño a reparar". Rev. Grl. Derecho. núm. 619. 1996. pág. 3449.
- PEREZ DE AYALA J L y GONZALEZ E. "Curso de derecho tributario". Tomo I. EDESA. Madrid. 1991. pág. 85.
- RAVENTOS CALVO S y ARIAS VELAS J. "Ultimas orientaciones en materia de aplicación de interpretación de los convenios de doble imposición (Revisión de 1992 de Modelo de la OCDE) en "Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho. Asociación Española de Asesores Fiscales. Aranzadi. 1994. pág. 693).
- REUTER P. "Cours d'institutions internationales". París. 1957.
- ROSEMBUJ T. "Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea". Impuestos. nº 12. 1996, pág. 91.
- SAINZ DE BUJANDA F. "La interpretación de derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional". Hacienda y Derecho. Madrid. Vol. II
- SURREY S. "United Nations, Model of Conventions for Tax treaties between Developed and Undeveloped Countries. A Description and Analysis". IBDF. Selc. Mong. Amsterdamm. 1980.
- TUNKIN G. I. "Theory of International Law". Londo. 1974. pag. 424. 425.
- VAN RAAD K. "Issues in the Application of Tax Treaty No Discriminación Clauses". BIFD. num. 8-9. 1988. pág. 48.
- VILLA, DE LA J. M. "Convenios fiscales de doble imposición". Comentarios a la leyes tributarias y financieras. EDESA. Madrid. 1982. pág. 416.