

LA COMPATIBILIDAD COMUNITARIA DE LOS IMPUESTOS DE SALIDA Y DE LAS REGLAS PARA EL REEMBOLSO DE GARANTÍAS EXIGIDAS CON INFRACCIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO: EL CASO N

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho de La Coruña

Extracto:

EL presente trabajo analiza la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso *N* (de 7 de septiembre de 2006, C-470/04), a la luz de la última línea de jurisprudencia comunitaria (en particular, los casos *Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*, *Kerckhaert-Morres*, *Van Hilten*, *Stauffer*, *Scorpio* y *Turpeinen*). En el caso *N* se plantean dos importantes cuestiones, a saber: por un lado, una cuestión de índole material que posee cierto alcance como es la compatibilidad con el TCE de un impuesto de salida o *exit tax* y de las garantías exigidas para aplazar su pago, y, por otro, una cuestión de carácter procedimental referida a las reglas de reembolso de garantías exigidas en supuestos donde se ha producido una violación del Derecho comunitario.

Palabras clave: impuestos de salida sobre personas físicas, reembolso de garantías exigidas con infracción de Derecho comunitario, territorialidad impositiva, medidas anti-elusión fiscal y cambios de residencia.

Sumario

1. Introducción.
 2. La sentencia del TJCE en el caso *N*.
 - 2.1. Antecedentes de hecho del caso *N* y la cuestión prejudicial planteada.
 - 2.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
 - 2.2.1. La compatibilidad con el artículo 43 TCE del impuesto de salida y de las medidas exigidas para aplazar su pago.
 - 2.2.2. Las reglas de reembolso de garantías exigidas con violación del Derecho comunitario.
 3. Algunas consideraciones sobre la jurisprudencia del TJCE en el caso *N*.
 - 3.1. La doctrina del TJCE en torno a las reglas para la compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida.
 - 3.2. La doctrina del TJCE sobre las medidas nacionales de reembolso de costes de garantías aportados para el aplazamiento del pago de un tributo exigido con vulneración del Derecho comunitario.
 4. Consideraciones finales.
- Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende analizar la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en el caso *N* [de 7 de septiembre de 2006, C-470/04 (NFJ024030)], a la luz de la última línea de jurisprudencia comunitaria (en particular, los casos *Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*, *Kerckhaert-Morres*, *Van Hilten*, *Stauffer*, *Scorpio* y *Turpeinen*). En el caso *N* se plantean dos importantes cuestiones, a saber: por un lado, una cuestión de índole material que posee cierto alcance como es la compatibilidad con el TCE de un impuesto de salida o *exit tax* y de las garantías exigidas para aplazar su pago, y, por otro, una cuestión de carácter procedimental referida a las reglas de reembolso de garantías exigidas en supuestos donde se ha producido una violación del Derecho comunitario.

En pocas palabras, podría decirse que el caso *N* versa sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de un impuesto (neerlandés) sobre la renta que se devenga con motivo del traslado a otro Estado miembro de la CE del domicilio de una persona física hasta tal momento residente en un Estado miembro, como consecuencia de ostentar una participación sustancial (no inferior al 5%) en una sociedad. El contribuyente afectado (el señor *N*) consideró que la obligación de constituir garantías, a la que debía sujetarse para gozar de un aplazamiento del pago respecto del mencionado impuesto de salida, constituía un obstáculo a los derechos que le confiere el Derecho comunitario.

Es cierto que la compatibilidad de los impuestos de salida con el Derecho comunitario ya había sido abordada en un caso anterior [la STJCE de 11 de marzo de 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* (NFJ017164)], donde el Tribunal de Justicia declaró la incompatibilidad de un impuesto de salida (francés) con el Derecho comunitario al generar una restricción al ejercicio de la libertad de establecimiento.

No obstante, existen importantes diferencias entre el caso *Lasteyrie du Saillant* y el caso *N*. Por un lado, debe ponerse de relieve que, aunque la legislación francesa enjuiciada en el caso *Lasteyrie* (art. 167 bis *CGI*) y la neerlandesa objeto del caso *N* son muy similares, la legislación francesa estaba configurada como una cláusula antievasión fiscal específica dirigida a prevenir traslados artificiosos de la residencia; por el contrario, la legislación neerlandesa reguladora del impuesto de salida se configuró en mayor medida como un sistema de gravamen de las plusvalías latentes de participaciones sociales cuyo devengo (y liquidación provisional) se produce con motivo del traslado del domicilio de un contribuyente y cuya exacción y recaudación le corresponde al Estado de origen de acuerdo con los principios internacionales de reparto de poder tributario. Por otro lado, la deuda tributaria del impuesto de salida francés, que se liquida provisionalmente en el momento del cambio de residencia (y, en principio, aplazada), se consideraba «extinguida» si los derechos societarios generadores de la plusvalía latente siguen formando parte del patrimonio del contribuyente pasados cinco años contados a partir de la fecha del cambio de residencia, en tanto que en el caso neerlandés, tal «extinción» acontece a los diez años del cambio de domicilio.

Esta diferencia de enfoque y configuración del impuesto de salida tiene carácter sustantivo y trascendencia de primer orden, toda vez que implicó la convalidación comunitaria de este tipo de impuestos siempre que se configuren, liquiden y recauden en las condiciones fijadas por el TJCE. Particularmente, esta disparidad entre los casos *Lasteyrie* y *N* permitió al Tribunal de Justicia reevaluar el régimen jurídico-tributario de estos impuestos de salida, de manera que su análisis no se limitó a destacar los efectos restrictivos de un impuesto de salida y de las medidas para asegurar su recaudación, sino que entró en la configuración del impuesto delimitando las condiciones para que resulten compatibles con el Derecho comunitario (*EU proof taxes*). En este contexto, el presente trabajo aborda también la posible extensión de esta jurisprudencia en relación con los impuestos de salida de las personas jurídicas (v. gr. el art. 17.1 TRLIS) y los regímenes de «extensión de la sujeción fiscal» (v. gr., el art. 9.3 TRLIRPF/art. 8.2 de la nueva Ley del IRPF).

Desde otro ángulo más procedimental, el caso *N* posee igualmente gran interés, en la medida en que el Tribunal de Justicia se enfrenta a la cuestión de las reglas de reembolso del coste de garantías exigidas con violación del Derecho comunitario. En este sentido, este pronunciamiento del TJCE se proyecta igualmente sobre lo previsto en el artículo 33 de nuestra LGT, de manera que las garantías exigidas para el aplazamiento del pago de un impuesto contrario al Derecho comunitario deben ser reembolsadas al contribuyente en las mismas condiciones que si se tratara de un caso estrictamente interno o nacional.

Por último, debe destacarse igualmente cómo este pronunciamiento contiene una serie de afirmaciones de gran relevancia para entender la evolución de la jurisprudencia comunitaria sobre causas de justificación (tributarias) de medidas restrictivas. Muy en particular, esta sentencia aporta un entendimiento del principio de territorialidad y de los sistemas de reparto de poder tributario entre Estados que resulta, a nuestro juicio, mucho más cabal y próximo a los principios sobre los que se erigen los sistemas tributarios de los países europeos. Igualmente, esta sentencia consolida dos líneas de jurisprudencia que poseen gran importancia en relación con la configuración de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, a saber: por un lado, se da un paso más hacia la «comunitarización» del *Soft-law* de la OCDE, y, por otro, se enfatiza cómo las Directivas de asistencia mutua en el intercambio de información y la recaudación tributaria son empleadas por el TJCE como «canon de proporcionalidad» de las medidas nacionales de «control o supervisión fiscal» (Directiva 77/799/CEE) o «de aseguramiento del gravamen» (Directiva 76/308/CEE).

2. LA SENTENCIA DEL TJCE EN EL CASO *N*

2.1. Antecedentes de hecho del caso *N* y la cuestión prejudicial planteada.

Como ya hemos tenido oportunidad de indicar, el caso que glosamos tiene que ver con el cambio de residencia realizado por un residente en Países Bajos a territorio británico. En concreto, el 22 de enero de 1997, el señor *N* trasladó su domicilio de los Países Bajos al Reino Unido. En el momento en que el señor *N* abandonó los Países Bajos era socio único de tres sociedades de responsabilidad limitada de Derecho neerlandés (*besloten vennootschappen*), cuya dirección de hecho radica desde esa misma fecha en Curaçao (Antillas Neerlandesas).

En el año 1997, N declaró una renta imponible que ascendió a 15.664.697 NLG, de los cuales, 765 NLG en concepto de rendimientos derivados de su vivienda y 15.663.932 NLG en concepto de beneficio derivado de una participación. La liquidación basada en dicha declaración se cifró en la cantidad de 3.918.275 NLG, a la que debe añadirse la suma de 228.429 NLG en concepto de intereses.

A petición suya, N obtuvo un aplazamiento para el pago de dichas cantidades. No obstante, con arreglo a la normativa nacional en vigor en el momento de los hechos, se condicionó tal aplazamiento a la constitución de garantías. N pignoró entonces las participaciones que ostentaba en una de sus sociedades.

Posteriormente a la Sentencia de 11 de marzo de 2004, de *Lasteyrie du Saillant* [C-9/02, Rec. p. I-2409 (NFJ017164)], el Secretario de Estado de Hacienda de Países Bajos consideró, en su escrito de 13 de abril de 2004, en respuesta a algunas preguntas formuladas por un miembro de la Segunda Cámara del Parlamento neerlandés, que no podía mantenerse la condición relativa a la constitución de garantías para obtener un aplazamiento de pago del impuesto de salida. Por consiguiente, el recaudador de impuestos comunicó al señor N que podía reputarse liberada la garantía que este había constituido.

Desde 2002 el señor N explota en el Reino Unido una granja en la que se encuentra un manzanar.

El litigio principal que se sigue ante el *Gerechtshof te Arnhem* versa esencialmente sobre el principio mismo de un tributo basado en el sistema establecido por las WIB, IW y URIW, cuyo devengo estribe en el traslado a otro Estado miembro del domicilio de un residente neerlandés, propietario de una participación sustancial en el sentido del artículo 20a, apartado 3, de la WIB, es compatible con el Derecho comunitario.

Con carácter subsidiario, el señor N impugnó las normas de desarrollo de dicho sistema tributario. En particular, considera que la obligación de constituir garantías, a la que debía sujetarse para gozar de un aplazamiento de pago respecto al impuesto creado por la WIB, constituye un obstáculo a los derechos que le confiere el Derecho comunitario. Asimismo, considera que no puede eliminarse dicho obstáculo con carácter retroactivo mediante la mera liberación de dichas garantías acordada por el Secretario de Estado de Hacienda. Además, el demandante alegó que la normativa neerlandesa que dispone el reembolso a tanto alzado de las costas para la persona que venza en juicio va en contra del Derecho comunitario dado que restringe la posibilidad de que los justiciables neerlandeses la invoquen de manera efectiva.

Conociendo esencialmente de un problema relativo a la compatibilidad del régimen tributario establecido por la WIB, la IW y la URIW con los artículos 18 CE y 43 CE, el *Gerechtshof te Arnhem* decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1. ¿Puede un habitante de un Estado miembro que traslada su domicilio desde ese Estado miembro para establecerse en otro Estado miembro, en un procedimiento contra el Estado de salida, invocar la aplicación del artículo 18 CE por el mero hecho de que un impuesto liquidado a raíz de su migración constituye o puede constituir un obstáculo a dicha salida?»

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede un habitante en un Estado miembro que traslada su domicilio de ese Estado miembro para establecerse en otro Estado miembro, en un procedimiento contra el Estado de salida, invocar la aplicación del artículo 43 CE en el caso de que no conste inmediatamente ni se haya presumido que ejercerá en ese otro Estado miembro una actividad económica, como aquella a la que se refiere dicho artículo? ¿Es relevante para responder a la cuestión anterior que dicha actividad se ejerza en un plazo previsible? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué duración puede ser la relativa a dicho plazo?

3. En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera o segunda, ¿se opone el artículo 18 CE o el artículo 43 CE a la normativa neerlandesa controvertida, en virtud de la cual puede practicarse una liquidación del impuesto sobre la renta/de las cotizaciones a la seguridad social por la obtención ficticia de un beneficio derivado de una participación, por el mero hecho de que se considere que un residente en los Países Bajos, que deja de tener la condición de contribuyente nacional por haber trasladado su domicilio a otro Estado miembro, ha transmitido sus participaciones que forman parte de una participación en una sociedad?

4. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión debido a que la concesión de un aplazamiento de pago de un impuesto esté sujeto a la constitución de una garantía, ¿puede suprimirse el obstáculo de que se trata con efecto retroactivo mediante la liberación de la garantía que se haya prestado? ¿Es relevante, también, para responder a esta cuestión el hecho de que la liberación de la garantía se produzca sobre la base de una normativa legal o de una directriz, adoptada o no para el desarrollo de esa normativa? ¿Es relevante, también, para responder a esta cuestión que se ofrezca una compensación por el perjuicio que en su caso se haya producido por la constitución de una garantía?

5. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión y de respuesta negativa a la primera parte de la cuarta cuestión, ¿puede entonces estar justificado dicho obstáculo?»

Por otra parte, el *Gerechthof te Arnhem* observa que, «en lo tocante a la respuesta a la cuestión de si, en el supuesto de que un contribuyente obtenga un resultado favorable en un procedimiento por violación del Derecho comunitario, el sistema neerlandés de reembolso de costas procesales (sistema a tanto alzado) es contrario al Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional remitente hace suya la cuestión que planteó a este respecto al Tribunal de Justicia el *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* en el asunto [que dio lugar a la Sentencia de 5 de julio de 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821) (NFIJ022996)]».

2.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

2.2.1. *La compatibilidad con el artículo 43 TCE del impuesto de salida y de las medidas exigidas para aplazar su pago.*

El caso se analizó a la luz de la libertad fundamental de establecimiento, dado que el TJCE consideró que la situación de un residente que se trasladó a un Estado miembro y que es titular de la totalidad de las participaciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro (o de una participación que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad y determinar sus actividades) resulta cubierta por la libertad de establecimiento del artículo 43 TCE.

a) Los efectos restrictivos del régimen fiscal correspondiente al impuesto de salida.

En relación con el impuesto de las plusvalías latentes de participaciones societarias, cuyo devengo se producía con ocasión del traslado de la residencia del contribuyente (titular de las participaciones societarias), fuera del territorio de Países Bajos el TJCE no dudó en considerar que tal impuesto posee efectos restrictivos de la libertad de establecimiento. En particular, los efectos restrictivos del impuesto de salida neerlandés se concretan en las siguientes notas:

- a) En primer lugar, el contribuyente que quisiera trasladar su domicilio fuera del territorio neerlandés estaba sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que seguía residiendo en los Países Bajos, toda vez que por el mero hecho del referido traslado el contribuyente se convertía en deudor de un impuesto sobre los rendimientos (*sic*, ganancias patrimoniales) que aún no había obtenido y de los que no disponía, mientras que si hubiera seguido residiendo en los Países Bajos, las plusvalías sólo habrían sido gravadas cuando y en la medida en que se hubieran efectivamente realizado; la posibilidad de aplazamiento aportando las correspondientes garantías no diluyen la restricción generada por el tributo de salida, antes al contrario, tales garantías producen por sí solas un efecto restrictivo en la medida en que privan al contribuyente del disfrute del patrimonio objeto de la garantía.
- b) En segundo lugar, las minusvalías que hubieran podido generarse tras el traslado del domicilio no se tenían en cuenta para reducir la deuda fiscal. Así, la cuota tributaria del impuesto sobre la plusvalía accionarial no realizada efectivamente o *exit tax* que fue liquidado en el momento del traslado del domicilio, con eventual aplazamiento de pago, podría superar la cuota tributaria que con motivo de la posterior enajenación de las participaciones societarias fuera exigible al contribuyente en el supuesto de que la transmisión se hubiera realizado en la misma fecha sin que se hubiera producido ningún cambio de residencia. En tal caso, el impuesto sobre la renta se habría calculado sobre la base de la plusvalía efectivamente realizada en el momento de la transmisión, la cual podría haber sido menos elevada o incluso inexistente.
- c) En tercer lugar, el TJCE, en línea con lo mantenido por el Abogado General en sus conclusiones (punto 79), considera que la exigencia de la presentación de una declaración tributaria con motivo del traslado de la residencia fuera de los Países Bajos constituye una formalidad adicional que puede obstaculizar en mayor medida la salida del interesado y que se impone a los contribuyentes que siguen residiendo en ese Estado miembro sólo en el momento en que transmiten efectivamente sus participaciones.

b) La justificación del régimen fiscal controvertido.

Una vez establecido el carácter restrictivo del *exit tax* sobre el ejercicio de los derechos que confiere la libertad de establecimiento, el TJCE aborda los motivos esgrimidos para justificar tal gravamen. El Tribunal de Justicia recordó que las medidas nacionales que pueden restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales del TCE pueden admitirse siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de este y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen.

c) El reparto del poder tributario entre Estados como causa de justificación legítima desde un punto de vista comunitario.

En relación con el cumplimiento de un objetivo de interés general y la posibilidad de alcanzarlo mediante el régimen tributario controvertido, el TJCE considera que la preservación del reparto del poder tributario entre los Estados constituye un objetivo legítimo reconocido y aceptado a nivel comunitario [vid. la STJCE de 13 de diciembre de 2005, C-446/03, Asunto *Marks & Spencer* (NFJ021162)]. En un contexto donde no se han adoptado medidas de unificación o armonización comunitaria, el TJCE considera que los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición. Y en este sentido no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en el modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición. En este sentido, el hecho de que el referido Modelo OCDE (versión 2005) asigne en su artículo 13.5 la competencia para someter a imposición las ganancias del capital obtenidas con motivo de la cesión de bienes al Estado contratante de residencia del cedente fue tenido particularmente en cuenta por el TJCE a la hora de considerar que el impuesto de salida neerlandés se configura siguiendo un criterio de reparto de poder tributario que se ajusta a la «práctica internacional».

Asimismo, el TJCE enfatizó la conexión del impuesto neerlandés con el principio de territorialidad (sobre el que en principio pivotan los criterios de reparto de poder tributario empleados a nivel internacional), en la medida en que somete a imposición a un residente en el territorio de un Estado miembro en relación con las plusvalías derivadas de participaciones sociales que se han originado durante el período en que tal sujeto residía en el territorio neerlandés hasta el momento en que cambia de residencia fiscal. De esta forma, el TJCE confirmó que el impuesto controvertido se fundamentaba en un objetivo de interés general legítimo (reparto de poder tributario entre Estados) y además era adecuado para lograr tal objetivo (territorialidad fiscal).

d) El test de proporcionalidad del régimen fiscal restrictivo.

Una vez confirmada la justificación del impuesto, el TJCE analizó si las medidas fiscales adoptadas para su exacción van más allá de lo necesario para garantizar el objetivo que persigue tal impuesto (proporcionalidad).

En primer lugar, el TJCE afirmó que la carga formal derivada de la exigencia de la declaración tributaria con motivo del cambio de residencia no puede considerarse desproporcionada con respecto al objetivo legítimo del reparto del poder tributario, en particular, para la eliminación de la doble imposición. En particular, el TJCE consideró que los sistemas alternativos a la declaración no generaban obligaciones formales menos gravosas.

Por el contrario, en relación con la obligación de constituir las garantías necesarias para la concesión de un aplazamiento de pago de dicho impuesto de salida por parte de un residente extranjero, se consideró que va más allá de lo estrictamente necesario para garantizar el funcionamiento y la eficacia de tal régimen tributario basado en la territorialidad fiscal. Tal afirmación se realizó al constatarse la existencia de medios menos restrictivos de las libertades fundamentales que sirven para alcanzar el mismo objetivo. En

particular, la existencia de las Directivas de asistencia administrativa mutua en materia de intercambio de información y de recaudación tributaria (Directivas 77/799/CEE y 76/308/CEE) proporcionan mecanismos que garantizan la exacción del impuesto y su recaudación tributaria dentro de la CE.

El TJCE, por tanto, se pronunció en contra de la compatibilidad comunitaria de la exigencia de garantías para que se conceda el aplazamiento del pago del impuesto de salida. El otro aspecto de la medida fiscal controvertida que fue rechazada se refirió al cálculo del impuesto sin tener en cuenta las eventuales minusvalías que pudieran generarse con posterioridad al traslado de residencia del contribuyente. En este sentido, el TJCE supedita la compatibilidad comunitaria del tributo, además de a la no exigencia de garantías para el aplazamiento del pago, a que se establezca un sistema de exacción y recaudación del mismo que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, excepto en los casos en que tales minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida.

2.2.2. *Las reglas de reembolso de garantías exigidas con violación del Derecho comunitario.*

La segunda gran cuestión examinada en el caso *N* tiene por objeto dilucidar si la liberación de la garantía aportada para la obtención del aplazamiento de pago del impuesto de salida supone la eliminación con carácter retroactivo de todas las restricciones generadas por el referido impuesto. Tal cuestión se entiende teniendo en consideración que el Secretario de Estado de Hacienda de Países Bajos, tras la publicación de la STJCE de 11 de marzo de 2004 en el caso *Lasteyrie du Saillant* [C-9/02 (NFJ017164)], emitió un comunicado indicando que no podía mantenerse la condición relativa a la constitución de garantías para obtener un aplazamiento de pago del impuesto de salida y, consiguientemente, los órganos de recaudación neerlandeses comunicaron al contribuyente *N* que podía reputarse liberada la garantía que este había constituido a tal efecto (la pignoración de las acciones de las sociedades en las que participaba).

En este contexto la cuestión prejudicial planteada por el tribunal nacional pregunta dos cuestiones relacionadas con este tema, a saber:

- a) Si la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía influye de alguna manera en esa apreciación (la eliminación de la restricción fiscal derivada de la exigencia de garantías); y
- b) Si corresponde satisfacer algún tipo de indemnización en resarcimiento de un posible perjuicio irrogado de este modo.

En relación con la primera subcuestión suscitada, el TJCE afirmó que la cuestión relativa a la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía carece de toda pertinencia en este contexto.

Por lo que atañe a la segunda subcuestión, el TJCE declaró, siguiendo el criterio del Abogado General (punto 128 de sus conclusiones), que, por regla general, la constitución de garantía no se halla desprovista de costes colaterales. En particular, la pignoración de títulos de sociedades puede reducir la confianza en la solvencia del titular, al cual se aplicarían, en su caso, unas condiciones crediticias menos favorables. En tal sentido, tales perjuicios no pueden ser reparados con carácter retroactivo con la mera liberación de la garantía.

En lo relativo a la posibilidad de obtener una indemnización del perjuicio derivado de la obligación de prestar una garantía con el fin de poder beneficiarse de un aplazamiento de pago del impuesto de que se trata, el TJCE recordó que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del principio de cooperación del artículo 10 TCE, garantizar la protección jurídica que para los justiciables se deriva del efecto directo del Derecho comunitario. A falta de regulación comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a los órganos jurisdiccionales competentes y articular la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario concede a los justiciables. No obstante, tal regulación interna no puede ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia), ni hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (principio de efectividad).

Por otro lado, el TJCE señaló que un perjuicio irrogado por la constitución de una garantía, exigida con infracción del Derecho comunitario, puede generar responsabilidad patrimonial del Estado miembro, autor de la medida. En este contexto, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia en la materia, de manera que para que exista responsabilidad tienen que concurrir tres requisitos: a) la norma vulnerada debe tener por objeto conferir derechos a los particulares; b) la violación debe estar suficientemente caracterizada, y c) debe existir una relación causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados; esto es, que el incumplimiento de la norma comunitaria atribuible a un Estado sea la causa del perjuicio cierto, real y no hipotético, sufrido por el particular (SSTJCE en los casos C-46 y 48/93, C-178/94, C-283/94, C-424/97 y 140/97, entre otros).

3. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN EL CASO N

A nuestro entender, la jurisprudencia del TJCE en el caso N resulta de gran interés considerando sus importantes aportaciones respecto de las siguientes cuestiones, a saber:

- a) La justificación de impuestos restrictivos de las libertades fundamentales por la vía de su anclaje en el sistema de reparto de poder tributario siguiendo la «práctica internacional»; y
- b) La aplicación de las medidas nacionales de reembolso de costes de garantías aportados para el aplazamiento del pago de un tributo exigido con vulneración del Derecho comunitario.

3.1. La doctrina del TJCE en torno a las reglas para la compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida.

En relación con esta primera cuestión, lo cierto es que el TJCE terminó por convalidar (*sic*, justificar) el régimen jurídico-tributario del impuesto de salida neerlandés considerando que perse-

guía un objetivo de interés general como la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, en la medida en que tal régimen fiscal estaba configurado de tal manera que sometía a imposición las plusvalías de acciones originadas en los Países Bajos. En particular, el Tribunal de Justicia enfatizó que el régimen del impuesto de salida neerlandés constituía una manifestación de la potestad impositiva de los Países Bajos que se ajustaba a los principios de reparto de poder tributario emanados de la «práctica internacional» representada en este caso por el Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición. A su vez, el TJCE constató que cuando los Países Bajos siguen esta práctica internacional –el art. 13.5 MC OCDE– están articulando un gravamen que se ajusta al principio de territorialidad fiscal al someter a imposición a la «renta» que ha obtenido un residente en territorio nacional durante el período en el que se ha generado la plusvalía de las participaciones en sociedades igualmente residentes. Por tanto, un impuesto (y las medidas para su exacción y recaudación) que articule un ejercicio del poder tributario que resulte acorde con los criterios de reparto de poder tributario admitidos internacionalmente (MC OCDE) y no resulte arbitrario (observancia del principio de territorialidad) está justificado, a pesar de que genere restricciones fiscales al ejercicio de las libertades fundamentales.

Esta afirmación del TJCE posee enorme relevancia de cara a lograr la compatibilidad comunitaria de un buen número de elementos, figuras impositivas, criterios, medidas de control y recaudación fiscal, etc., que forman parte sustantiva del ordenamiento tributario de los Estados miembros. Nótese que esta causa de justificación fue alegada por el Gobierno francés en el marco del caso *Lasteyrie du Saillant*, pero fue rechazada por el TJCE dado que se trataba de justificar una medida (el *exit tax*) configurada como una norma antievasión fiscal y no como una medida dirigida a lograr la recaudación efectiva de los impuestos nacionales con arreglo al reparto de poder tributario establecido internacionalmente.

En este sentido, esta declaración del TJCE en el caso *N* consolida las incipientes afirmaciones recogidas en jurisprudencia precedente (v. gr. *Gilly*, *Saint-Gobain*, *De Groot y D*) en relación con la validez comunitaria de los principios internacionales de reparto de poder tributario empleados por los Estados miembros. No obstante, en el caso *N* se apuntala la «comunitarización» del *Soft-law* de la OCDE (su Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición) [las SSTJCE en los casos *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03 (NFJ024031) y *Marks & Spencer*, C-446/03 (NFJ021162), se mueven en esta misma nueva línea de jurisprudencia]. Tal comunitarización de los principios consolidados de fiscalidad internacional, sin duda, posee una relevancia de primer grado al suponer en cierta forma una convalidación comunitaria de la estructura y modelo de impuestos sobre la renta y patrimonio vigentes en los países miembros de la OCDE, así como de la fórmula para encauzar las relaciones fiscales internacionales (v. gr., los CDIs, el modelo de imposición sobre los no residentes).

La sentencia *N* también aporta un entendimiento más cabal del principio de territorialidad ahora más enlazado o entroncado con los criterios de reparto de poder tributario establecidos por los Estados. De hecho, allí donde un impuesto o régimen jurídico-tributario se ajuste a los principios internacionales de reparto de poder tributario y articule una regla lógica de territorialidad impositiva, lo normal será que tal medida fiscal resulte justificada desde el punto de vista comunitario (sin perjuicio del análisis o test de proporcionalidad). Ahora bien, el caso *N*, en línea con otros pronunciamientos precedentes (*Marks & Spencer*), pone de relieve cómo el Tribunal de Justicia no considera

el argumento de la «jurisdicción fiscal» (o la falta de jurisdicción fiscal/territorialidad impositiva) como determinante en todo caso a la hora de enjuiciar la compatibilidad de una norma fiscal con el TCE, sino que únicamente constituye un elemento muy a tener en cuenta a la hora de valorar la situación (cfr. DOUMA 2006); así, en el caso *Marks & Spencer*, la falta de jurisdicción fiscal del Reino Unido sobre las filiales residentes en otros Estados miembros se tomó en consideración, pero no fue determinante y de hecho las pérdidas extranjeras son «importables» en el marco de regímenes de consolidación (*vid.*: CALDERÓN 2006); lo mismo acontece en el caso *N*, en la medida en que el Fisco neerlandés debe tomar en consideración la eventual disminución del valor de las participaciones que se puede producir una vez que el contribuyente trasladó su residencia al extranjero.

Una cuestión que entronca con la que acabamos de exponer se refiere a la proporcionalidad de las medidas dirigidas a garantizar la exacción y recaudación del impuesto nacional que se ha considerado justificado. En este ámbito también el TJCE realizó dos consideraciones de interés a lo largo de la sentencia *N*.

Por un lado, declaró que la carga formal derivada de la exigencia de la declaración tributaria con motivo del cambio de residencia no puede considerarse desproporcionada con respecto al objetivo legítimo del reparto del poder tributario, toda vez que los sistemas alternativos a la declaración no generaban obligaciones formales menos gravosas. Contrasta este posicionamiento más flexible del TJCE con el adoptado en el caso *Futura Participations*, donde se consideró que la exigencia de la llevanza de la contabilidad por parte de un establecimiento permanente a los efectos de la compensación de pérdidas constituía una medida restrictiva y desproporcionada (*vid.* en parecidos términos el caso *Safir*, C-118/96). Por tanto, la exigencia de obligaciones formales específicas en relación con operaciones transfronterizas sólo resultan compatibles con el TCE cuando (a) constituyan medidas al servicio de un tributo justificado desde el punto de vista comunitario y (b) no existan medidas o mecanismos alternativos que generen menores restricciones o sean menos gravosas.

A este respecto, téngase en cuenta que en este contexto el TJCE viene utilizando la Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información como «canon de proporcionalidad» de las medidas nacionales de «control o supervisión fiscal» [véanse, en la misma línea, las SSTJCE de 2006 en los casos *Stauffer*, C-386/04, *Scorpio*, C-290/04, *Comisión/Bélgica*, C-433/04 (NFJ024024) y *Turpeinen*, C-520/04]. La reciente sentencia del TJCE en el caso *Comisión/Bélgica* [de 9 de noviembre de 2006, C-433/04 (NFJ024024)], sobre la compatibilidad comunitaria de dos medidas de antifraude fiscal [retención del 15% de los pagos realizados a contratistas de la construcción (residentes y no residentes) y de responsabilidad solidaria de las deudas tributarias de los comitentes (residentes y no residentes) en relación con las deudas de los empresarios o profesionales que realizaran obras o prestaran servicios en el sector de la construcción] profundiza en esta nueva línea de jurisprudencia del TJCE que parece favorecer la articulación de medidas de control fiscal de tipo formal (obligaciones formales de declaración, información, comunicación, documentación, certificación, etc.) en contraposición con otras medidas de tipo material [retenciones fiscales, aplicación de mecanismos de responsabilidad solidaria, devengo automático de determinados impuestos (de salida) sin establecer una suspensión automática del pago]; entiende el TJCE que la obligación formal genera una restricción fiscal de menor intensidad que la creada por la obligación material y, por ello, resultará más fácil que supere el test de proporcionalidad

comunitario, sin perder de vista a tal efecto su doctrina sobre la incidencia de las normas comunitarias sobre asistencia administrativa mutua.

Por otro lado, el Tribunal de Justicia rechazó la proporcionalidad del régimen jurídico-tributario neerlandés con arreglo al cual se exigía la constitución de garantías para conceder un aplazamiento del pago del impuesto de salida. Tal declaración se fundamentó precisamente en la existencia de mecanismos comunitarios de asistencia mutua en el intercambio de información y en la recaudación tributaria (Directiva 76/308/CEE) que permiten a los Estados miembros solicitar a los demás Estados miembros la asistencia mutua para la liquidación y el cobro de determinados créditos tributarios. Como quiera que el impuesto de salida se encontraba englobado en el ámbito de aplicación de tales mecanismos de asistencia administrativa mutua, el TJCE consideró que las medidas nacionales dirigidas a garantizar el cobro de tal impuesto resultaban desproporcionadas. Ello no significa que no puedan establecerse y exaccionarse impuestos de salida en relación con personas físicas, sino que las medidas para su liquidación y cobro no pueden resultar restrictivas y desproporcionadas a la luz de esta jurisprudencia. Es decir, no puede exigirse la constitución de garantías para garantizar el pago del impuesto desde que se produjo el traslado de la residencia hasta el momento en que se transmiten las acciones o participaciones societarias que eventualmente experimentaron un aumento de valor (durante el tiempo en que el sujeto titular de las mismas fue residente en tal Estado).

La segunda condición que el TJCE estableció para considerar proporcionado el régimen del impuesto de salida no se refiere a las medidas para su recaudación sino que afecta a su propia configuración material. Así, se supeditó la compatibilidad comunitaria del impuesto a que se establezca un sistema de exacción (liquidación) del mismo que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, excepto en los casos en que tales minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida.

Como puso de relieve el Abogado General J. Kokott en sus conclusiones (puntos 81 y ss.), la fórmula liquidatoria del impuesto neerlandés no tenía en cuenta las disminuciones del valor de la participación producidas tras el traslado del contribuyente, lo cual podía tener como consecuencia que el impuesto sobre la plusvalía ficticia (que se liquidaba en el momento del traslado y que era exigible con ocasión de la posterior enajenación de la participación dentro de un periodo de diez años), fuera superior a la cuota del impuesto que habría correspondido si la enajenación se hubiera producido en el mismo momento en el Estado de origen.

Para evitar estos problemas algunos Estados miembros como los Países Bajos reformaron la legislación de su impuesto de salida en el año 2004 a efectos de adaptarla a la sentencia *Lasteyrie du Saillant*. Actualmente, la legislación neerlandesa establece que el pago del impuesto de salida que se devenga con el traslado de la residencia se aplaza sin necesidad de constituir una garantía (y sin devengo de intereses) y, además, las normas de liquidación del impuesto se han modificado al objeto de permitir una reducción de la cuota del impuesto a efectos de tener en cuenta las disminuciones de valor que registren *a posteriori* las participaciones societarias de que se trate. La fórmula adoptada por el legislador neerlandés ha sido considerada compatible con el Derecho comunitario por el Abogado General J. Kokott en sus conclusiones en el caso *N*.

En este mismo sentido, el referido Abogado General también advirtió que la doble imposición que puede generarse cuando el Estado de destino somete a imposición las plusvalías generadas antes del traslado del domicilio a su territorio constituye una restricción fiscal que no resulta imputable al Estado de origen sino al de destino. A este respecto, pensamos que, cuando menos en el ámbito comunitario, el Estado de destino debería aplicar el método de *step up* al objeto de evitar tal doble imposición, toda vez que en caso contrario su legislación podría considerarse contraria al Derecho comunitario.

Ciertamente, la existencia de una obligación comunitaria de eliminación de la doble imposición constituye una cuestión muy controvertida, a pesar de que la supresión de tal fenómeno integre un objetivo recogido expresamente en el Tratado CE (su art. 293 TCE; *vid.* CALDERÓN 2002 y la bibliografía allí citada, sobre la funcionalidad de este precepto comunitario). Inicialmente, el TJCE, en su sentencia en el caso *De Groot* [C-385/00, Rec. 2002-I, p. 11189 (NFJ013962)], pareció consagrar un auténtico derecho a la eliminación de la doble imposición en sede comunitaria y a que el método elegido por los Estados miembros (exención/imputación) esté configurado de forma tal que no genere resultados discriminatorios o restrictivos (*vid.* VANISTENDAEL 2006, MARTÍN/CALDERÓN 2005, pp. 1.661 y ss., sobre la «obligación comunitaria» de eliminar la doble imposición). También en la sentencia *Van Hilten*, el Tribunal de Justicia aceptó la compatibilidad comunitaria de la medida neerlandesa de extensión de la residencia fiscal considerando que llevaba implícita la deducción del impuesto extranjero que hubiera podido devengarse. Sin embargo, en los casos *Nygaard* (C-234/99) y *Kerckhaert-Morres* (de 14 de noviembre de 2006, C-513/04), el Tribunal de Justicia ha adoptado una posición mucho más tangencial respecto de la doble imposición internacional. En particular, en el caso *Kerckhaert-Morres*, el TJCE puso de relieve que el Derecho comunitario no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad, de manera que les corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar las situaciones de doble imposición que se generen por el solapamiento de jurisdicciones fiscales. Concretamente, el Tribunal de Justicia se refirió a los Convenios de Doble imposición (CDIs) como instrumentos de reparto de poder tributario y de eliminación de la doble imposición, lo cual implica renovar la convalidación comunitaria de estos convenios y asignarles la doble función indicada.

Así las cosas, consideramos muy dudoso que el TJCE pudiera llegar a cuestionar la compatibilidad comunitaria de un CDI simplemente por el hecho de que no lograra su objetivo de eliminación de la doble imposición, salvo en casos donde las normas del convenio (particularmente las reguladoras del método de eliminación de la doble imposición) estuvieran configuradas de forma restrictiva o discriminatoria; en los restantes casos, el TJCE podría rechazar la alegación de restricción fiscal contraria al TCE argumentando que se trata de un caso de «disparidad de ordenamientos» no amparado por el Derecho comunitario (*vid.* el caso *Gilly*; y el comentario de MARTÍN JIMÉNEZ 1999). Con todo, no puede dejar de señalarse cómo el TJCE está empezando a analizar los casos a la vista de los dos sistemas fiscales que interactúan: por ejemplo, en los casos *Manninen* y *Marks & Spencer*; y, de hecho, el profesor VANISTENDAEL 2006 fundamenta en esta jurisprudencia la obligación comunitaria de eliminación de la doble imposición. Esta última línea de doctrina podría servir de catalizador para que se lleven a cabo reformas fiscales que eliminen las «discontinuidades fiscales» que se producen con motivo de los cada día más frecuentes cambios de residencia de personas físicas de un Estado miembro a otro. Ahora bien, debe insistirse en que tales «discontinuidades fiscales» deben

ser constitutivas o llevar aparejada una discriminación o restricción fiscal y no ser fruto de una mera «disparidad de ordenamientos» (*jurisdictional mismatches*), toda vez que esta última, a diferencia de las primeras, no genera un obstáculo al ejercicio de una libertad comunitaria cuya eliminación sea susceptible de tutela o protección comunitaria (véanse, por ejemplo, las SSTJCE en los casos *Gilly*, *Schempp* o *Van Hilten*; *vid.* DOUMA 2006).

Volviendo al caso *N*, debe observarse que la no exigencia de las garantías con motivo de la liquidación del impuesto de salida, así como el establecimiento de una regla de valoración basada en el método de *step up* en relación con los sujetos que se desplazan a territorio español desde un Estado miembro de la CE no plantean mayores problemas. Sin embargo, la cuestión referida a la toma en consideración de las minusvalías que pudieran generarse con posterioridad al traslado de la residencia a otro Estado miembro, a nuestro juicio, puede plantear mayores problemas, cuando menos, liquidatorios. Además de las cuestiones estrictamente procedimentales anudadas a tal revisión liquidatoria, pueden suscitarse otras como, por ejemplo, las referidas a la valoración de las participaciones y a la comprobación de la efectiva realización de la minusvalía o pérdida patrimonial. Ni que decir tiene que la base imponible correspondiente a la disminución patrimonial generada de acuerdo con la legislación del Estado de residencia del contribuyente puede no coincidir con la resultante de la aplicación de las normas del Estado de origen del contribuyente, lo cual puede conducir a que se produzcan supuestos en los que existe una pérdida patrimonial en un Estado y una ganancia patrimonial en otro en relación con los mismos bienes.

Tampoco resulta clara la regla establecida por el TJCE en el sentido de que el impuesto de salida debe configurarse de manera que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, *excepto en los casos en que tales minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida*. Esta críptica coletilla final no deja de plantear un buen número de interrogantes. En cierta medida su *rationale* parece inspirada en el pronunciamiento del TJCE en la sentencia *Marks & Spencer*. Con todo, a nuestro entender, lo más correcto sería que la liquidación provisional dictada en el Estado de origen con motivo del desplazamiento resultara revisada en todo caso si con posterioridad se genera una pérdida patrimonial en el momento de la enajenación de las participaciones (dentro del marco temporal que se haya fijado, por ejemplo, diez años en la normativa neerlandesa). Consideramos que esta es la única fórmula que se ajusta al principio de no discriminación garantizando que el impuesto efectivamente percibido con ocasión de la enajenación producida tras el traslado de domicilio no es superior al impuesto que se habría recaudado en las mismas condiciones en el interior del país (en el mismo sentido se pronunció el Abogado General J. Kokott en sus conclusiones puntos 119 y ss. del caso *N*).

En suma, los impuestos de salida son compatibles con el TCE, siempre y cuando su régimen jurídico-tributario esté configurado material y procedimentalmente de acuerdo con la doctrina jurisprudencial que acabamos de exponer. Consideramos que tal doctrina sólo resulta aplicable en relación con los traslados de residencia a Estados miembros de la CE. Muy en particular, la inaplicación de las Directivas comunitarias de intercambio de información y asistencia en la recaudación no son aplicables en relación con traslados de residencia a terceros países o incluso países signatarios del Acuerdo Europeo de Libre Comercio (Islandia, Liechtenstein y Noruega) impide trasladar automáticamente y en bloque la doctrina del TJCE sobre impuestos de salida a estos países, a pesar de que, con arreglo a

determinados tratados con la CE, resulten de aplicación con matices las libertades comunitarias (*vid.* las SSTJCE de 23 de febrero de 2006, C-513/03, *van Hilten*, y de 3 de octubre de 2006, C-452/04, donde el TJCE ha hecho una interpretación restrictiva de la libre circulación de capitales respecto de operaciones con terceros países).

No resulta del todo claro que esta misma doctrina pueda extenderse a los casos de personas jurídicas, toda vez que hasta la fecha el TJCE no se ha pronunciado específicamente sobre esta cuestión. En el caso *Daily Mail* (C-81/87, Rec. 1988, p. I-5483) el TJCE se limitó a observar que la transferencia de la sede principal de una entidad constituida en un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro conservando su personalidad jurídica constituía una cuestión de Derecho nacional, de suerte que en este caso el Estado de origen supeditaba tal transferencia de la sede al consentimiento de la Administración tributaria británica, así como al pago del impuesto correspondiente a las plusvalías latentes sobre los activos de tal entidad.

A nuestro entender, un impuesto de salida sobre personas jurídicas que se fundamente sobre los principios internacionales de reparto de la potestad impositiva y esté configurado de manera que someta a imposición plusvalías originadas en el territorio del Estado de origen de la entidad debería resultar compatible con el TCE, siempre y cuando no se establecieran otras medidas restrictivas del traslado de la residencia de la entidad. Una idea interesante a este respecto la aporta la reforma realizada por el legislador austríaco, en el sentido de que el pago del impuesto de salida se difiere hasta el momento en que se enajenan los activos o hasta la fecha de traslado de la residencia de la entidad a un tercer país (Stefaner, *TNI*, 8 Nov. 2004). Se trata, por tanto, de una opción similar a la establecida en la Directiva 90/434/CEE (en la redacción dada por la Directiva 2005/19/CE) en relación con la transferencia del domicilio social de una SE o SCE a otro Estado miembro, aunque en este caso el diferimiento de la tributación de las plusvalías queda circunscrito a los elementos del activo y pasivo de la SE o SCE que, como consecuencia del referido traslado del domicilio social o residencia, queden efectivamente vinculados a un EP de la SE o la SCE en el Estado miembro del que haya sido trasladado el domicilio social o la residencia (art. 10 ter de la Directiva 90/434/CEE).

La opción prevalente actualmente en la CE sigue siendo, sin embargo, la exigencia del impuesto de salida a las sociedades residentes en un Estado miembro que trasladen su residencia a otro Estado miembro (véase el art. 17.1 TRLIS español o la legislación neerlandesa). Es cierto que tal gravamen no diferido genera una restricción fiscal al ejercicio de la libertad de establecimiento en términos similares a lo que acontece en el ámbito de las personas físicas (F. DAVITS). Tal similitud ciertamente hace surgir dudas sobre la compatibilidad comunitaria de la exacción (sin aplazamiento automático) de este gravamen, a pesar de que existen diferencias de cierta entidad entre los casos de personas físicas y los que atañen a personas jurídicas. A este respecto, merece señalarse que recientemente el *Skatterattnamnden* sueco –órgano cuasijudicial competente para dictar resoluciones a consultas tributarias– emitió una Resolución de 26 de septiembre de 2006 pronunciándose sobre la incompatibilidad del impuesto de salida sueco en relación con el traslado de una sociedad sueca a Malta (IBFD, TNS-SUPP.S.: SE:A.1.3.6, A.7.1).

En este sentido, nótese que otras cuestiones conectadas con el traslado o cambio de la residencia fiscal de un Estado miembro a otro, como la cuestión del mantenimiento de la personalidad de la entidad, o la necesidad de liquidación de la misma, entre otras, no están armonizadas (salvo si atañen

a una Sociedad Anónima Europea o SCE) y, por tanto, no existe una respuesta clara desde la óptica comunitaria (*vid.* E. GONZÁLEZ SÁNCHEZ 2005). La armonización fiscal del conjunto de cuestiones que se plantean en relación con este tipo de traslados del domicilio social o la residencia posiblemente constituya la opción más recomendable.

La jurisprudencia comunitaria en los casos *Lasteyrie* y *N* también ha generado ciertas dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de los denominados regímenes de «extensión de la residencia fiscal» (*extended unlimited tax liability/trailing taxes*) –como nuestro actual art. 9.3 TRLIRPF o el existente en Suecia–, allí donde están configurados como una cláusula anti-evasión fiscal. De hecho, las sentencias del TJCE en los casos *Lasteyrie du Saillant* y *N* ponen en entredicho la compatibilidad comunitaria de figuras impositivas que generan restricciones a los desplazamientos o cambios de residencia de un Estado miembro a otro, cuando menos, allí donde están configuradas como medidas específicas anti-evasión fiscal. Es cierto, sin embargo, que el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, Asunto *van Hilten-van der Heijden*) convalidó la norma neerlandesa del impuesto sobre sucesiones y donaciones de acuerdo con la cual se considera que los nacionales neerlandeses que hubieran residido en Países Bajos y que fallecieron o hicieran una donación en los diez años siguientes al abandono de su domicilio en el país, residen en los Países Bajos cuando se produjo el fallecimiento o la donación. Tal declaración de compatibilidad comunitaria se basó en un peculiar entendimiento de la cláusula en relación con unos hechos referidos a un cambio de domicilio de un Estado miembro (Países Bajos) a un país tercero (Suiza). En concreto, el Tribunal de Justicia consideró que: a) las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B TCE, pero la regla de la extensión de la residencia fiscal de los nacionales neerlandeses que se trasladaban a otros países no generaba ninguna restricción fiscal (lo cual es muy discutible); b) el hecho de que la normativa nacional desincentive a un nacional que desee trasladar su domicilio a otro Estado y, por tanto, se obstaculice su derecho a la libre circulación, no puede ser calificada, sólo por ese motivo, de restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B TCE; y c) el hecho de que la norma neerlandesa constituyera una cláusula anti-evasión fiscal se consideró inocuo. En este sentido, consideramos que de esta jurisprudencia *Van Hilten* no puede extraerse una conclusión general a favor de la compatibilidad comunitaria de estas cláusulas de extensión de la residencia fiscal, especialmente cuando están configuradas como medidas anti-evasión y son aplicables en relación con traslados de la residencia o el domicilio de un Estado miembro a otro (aplicándose así otras libertades fundamentales distintas de la libre circulación de capitales). Un sector de la doctrina neerlandesa (DOUMA) ha criticado la sentencia *Van Hilten* considerando que el criterio de sujeción fiscal empleado por Países Bajos para atribuirse la «jurisdicción fiscal» sobre el contribuyente no constituía un criterio que se fundamente en los principios fiscales internacionales consolidados (*v. gr.*, el MC OCDE). En este sentido, la jurisprudencia *Van Hilten* (y la reciente sentencia *Kerckhaert-Morres*) podría ser interpretada como una decisión que refuerza la autonomía o competencia exclusiva que tienen los Estados miembros a los efectos de determinar el alcance de su jurisdicción fiscal articulando una suerte de «carta blanca» en esta materia. Sin embargo, a nuestro juicio, las normas delimitadoras de la jurisdicción fiscal siguen estando sometidas al control de compatibilidad comunitario y deben ser delimitadas y fundamentarse de acuerdo con los principios consolidados de fiscalidad internacional (notablemente el MC OCDE), especialmente cuando tales criterios de sujeción fiscal consagren auténticas medidas antiabuso.

3.2. La doctrina del TJCE sobre las medidas nacionales de reembolso de costes de garantías aportados para el aplazamiento del pago de un tributo exigido con vulneración del Derecho comunitario.

La segunda línea de doctrina que resulta del caso *N* se refiere a la aplicación de las reglas de reembolso de garantías que hayan sido exigidas para garantizar el pago de un impuesto en violación del Derecho comunitario. Ya hemos visto cómo el TJCE consideró que la mera devolución de las garantías exigidas contraviniendo el Derecho comunitario, como regla, no supone la reparación de los perjuicios soportados por el contribuyente que se vio obligado a la constitución de las mismas.

El Tribunal de Justicia reiteró aquí su doctrina sobre la aplicación del «principio de autonomía institucional y procedimental nacional» en relación con la protección de los derechos que el ordenamiento confiere a los administrados, allí donde no hay regulación específica comunitaria. Así, en lo relativo a la posibilidad de obtener una indemnización del perjuicio derivado de la obligación de prestar una garantía con el fin de poder beneficiarse de un aplazamiento de pago del impuesto de que se trata, el TJCE declaró que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del principio de cooperación del artículo 10 TCE, garantizar la protección jurídica que para los justiciables se deriva del efecto directo del Derecho comunitario. A falta de regulación comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a los órganos jurisdiccionales competentes y articular la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario concede a los justiciables.

Ahora bien, tal regulación interna no puede ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia), ni hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (principio de efectividad). En este sentido, cuando el ordenamiento interno contemple el pago de intereses (de demora) con motivo de la restitución de una garantía exigida con infracción del Derecho interno (como acontece en España de acuerdo con el art. 33 LGT), igualmente se adeudan tales intereses en caso de violación del Derecho comunitario. Es decir, el TJCE extiende al ámbito de la compensación de los costes de las garantías aportadas para el aplazamiento del pago (o la suspensión de un acto administrativo-tributario) su jurisprudencia sobre devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario.

El TJCE consideró, sin embargo, intrascendente la forma del acto sobre cuya base se ha liberado la garantía, de suerte que ello había sucedido mediante una notificación del órgano de recaudación dictada como consecuencia de una declaración oficial del Secretario de Estado de Hacienda neerlandés. Curiosamente, en otras ocasiones [v. gr. los casos *Biehl*, C-175/88, y *Schumacker*, C-279/93 (NFJ005254)] no consideró suficiente para excluir una restricción el hecho de que el establecimiento de una situación conforme al Derecho comunitario quedase sometida a la facultad de apreciación de la Administración tributaria. Posiblemente, la apreciación del TJCE en el caso *N* haya que interpretarla en el marco de los referidos principios de efectividad y equivalencia, de manera que los procedimientos y condiciones para el reembolso del coste de garantías se regulen y apliquen de la misma forma con independencia de que nos encontremos ante un caso estrictamente nacional o de exigencia de

garantías con violación de Derecho comunitario. A este respecto, el artículo 33 de nuestra LGT debe interpretarse en el sentido que acabamos de indicar, de manera que una sentencia del Tribunal de Justicia CEE declarando la incompatibilidad con el Derecho comunitario de un determinado impuesto o medida tributaria constituya igualmente el presupuesto del reembolso de garantías por parte de la Administración española en las mismas condiciones que si se tratara de una sentencia o resolución administrativa firme nacional. La misma interpretación debería extenderse, a nuestro juicio, a los casos donde resultó obligatoria la prestación de una garantía con el fin de obtener un aplazamiento de pago de un impuesto, allí donde tal exacción fuera declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme por contravenir el Derecho comunitario. En ambos casos, la pretensión del reembolso de garantías debe ejercitarse de acuerdo con los procedimientos nacionales establecidos al efecto, los cuales deben aplicarse a estos casos de acuerdo con los principios comunitarios de efectividad y equivalencia (*vid. infra*).

Por último, el TJCE abordó la posibilidad de lograr una reparación de los perjuicios generados por la infracción del Derecho comunitario a través de la vía de la responsabilidad patrimonial, en la medida en que un perjuicio irrogado por la constitución de una garantía, exigida con infracción del Derecho comunitario, puede generar responsabilidad patrimonial del Estado miembro, autor de la medida. En este sentido, parece claro que el reembolso de garantías y la responsabilidad patrimonial son acumulables y compatibles.

El Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia en la materia, de manera que para que exista responsabilidad tienen que concurrir tres requisitos, a saber:

- a) La norma vulnerada debe tener por objeto conferir derechos a los particulares;
- b) La violación debe estar suficientemente caracterizada, y
- c) Debe existir una relación causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados; esto es, que el incumplimiento de la norma comunitaria atribuible a un Estado sea la causa del perjuicio cierto, real y no hipotético, sufrido por el particular (SSTJCE en los casos C-46 y 48/93, C-178/94, C-283/94, C-424/97 y 140/97, entre otros).

Como se sabe, corresponde al juez nacional competente que conoce de la demanda de indemnización apreciar la concurrencia de estos tres requisitos teniendo en cuenta todos los elementos que caracterizan la situación objeto de análisis. De esta forma, el TJCE se limitó a reiterar su interpretación de los referidos tres requisitos aportando una serie de orientaciones dirigidas al juez nacional que deba resolver sobre la demanda de responsabilidad patrimonial. Muy en particular, el Tribunal de Justicia, a nuestro entender, mostró sus dudas sobre la existencia de una violación suficientemente caracterizada dado que en el momento en que el régimen fiscal controvertido entró en vigor (1 de enero de 1997) el TJCE aún no había dictado la sentencia *Lasteyrie du Saillant* (cit), en la que declaró por primera vez que la obligación de prestar garantías para obtener un aplazamiento de pago de un impuesto sobre las plusvalías mobiliarias, en muchos aspectos análogo al relativo al caso *N*, es contrario al Derecho comunitario. El Abogado General J. Kokott en sus conclusiones (punto 134) consideró igualmente

que resultaba difícil sostener que haya podido haber una violación suficientemente caracterizada antes de que se dictara la sentencia *Lasteyrie du Saillant*, ya que con anterioridad a esa fecha apenas se había delimitado a la luz del Derecho comunitario la fiscalidad que debía aplicarse en caso de traslado del domicilio a otro Estado miembro. No obstante, como ya indicamos, la apreciación de la concurrencia de los presupuestos generadores de la responsabilidad patrimonial le corresponde al juez nacional que conozca del asunto.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Ciertamente, pudiera parecer que el caso *N* no posee gran relevancia para un país como España que no ha articulado un impuesto de salida en su IRPF siguiendo el ejemplo de otros Estados miembros de la CE como Francia o Países Bajos. No obstante, tal y como indicamos en la introducción, a nuestro juicio, la sentencia del TJCE en el caso *N* aporta elementos que exceden de sus efectos más evidentes sobre la configuración de los impuestos de salida. Además de articular reglas comunitarias para la exacción (v. gr. el aplazamiento automático del pago del gravamen y su configuración en los mismos términos que el impuesto que gravara las plusvalías de los sujetos residentes que no han cambiado de residencia) de estos impuestos sobre las personas físicas e incluso jurídicas que cambian de residencia de un Estado miembro a otro, pone en entredicho la compatibilidad con el TCE de medidas antielusión fiscal que se proyecten en relación con el cambio de domicilio o residencia dentro del mercado interior (piénsese en los *trailing taxes* como el régimen de extensión de la residencia fiscal en los casos definidos en el art. 9.3 TRLIRPF/art. 8.2 de la nueva Ley del IRPF). Más dudoso resulta pretender trasladar esta jurisprudencia al ámbito de las normas que establecen la sujeción fiscal (la residencia fiscal) de forma expansiva (art. 9.1 TRLIRPF/art. 9.1 de la nueva Ley del IRPF), de manera que un desplazamiento y cambio real y efectivo de la residencia habitual de un contribuyente que pasa a residir en el territorio de otro Estado miembro de la CE no conlleve una alteración del estatus de residencia fiscal en el Estado miembro de origen; sin duda, la aplicación de tales normas puede poseer efectos restrictivos –especialmente cuando están configuradas como cláusulas antiabuso– y podrían resultar incompatibles con el Derecho comunitario, aunque cuando medie un CDI entre los dos países implicados lo normal es que su *tie-breaker rule* elimine tal restricción. En este mismo orden de cosas, también nos hemos referido al posible impacto que puede tener esta jurisprudencia sobre los impuestos de salida en el ámbito del impuesto sobre sociedades, lo cual puede afectar al artículo 17.1 TRLIS.

Ciertamente, la traslación de la doctrina del TJCE en los casos *Lasteyrie* y *N* a supuestos de traslado de la residencia fiscal de sociedades puede plantear un buen número de cuestiones de política fiscal y de naturaleza técnica. Y, en este sentido, lo cierto es que algunos de los más recientes pronunciamientos del TJCE –como las sentencias en los asuntos *Cadbury Schweppes* [C-196/04 (NFJ023535)], sobre TFI y *Comisión/Portugal* [C-345/05 (NFJ024025)], sobre la incompatibilidad de la norma portuguesa que excluye de la exención por reinversión la adquisición de un activo (inmueble) situado fuera del territorio nacional– de una forma u otra podrían tener como efecto colateral la pavimentación del terreno para que se produzcan un cierto número de re-localizaciones empresariales dentro del territorio comunitario. Particularmente relevante es la jurisprudencia

Cadbury Schweppes, la cual, aparte de restringir poderosamente la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional, consolidó la posición del TJCE acerca de la protección comunitaria de la constitución de sociedades (v. gr. filiales) en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable que la existente en el Estado miembro de origen (*home country*). Sólo pueden aplicarse medidas (anti-abuso) restrictivas de la libertad de establecimiento cuando tal medida tenga como fin específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate. Tales prácticas abusivas vendrían representadas, por tanto, por comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. Así, las sociedades que se constituyan una implantación ficticia que no realicen ninguna actividad económica efectiva (sociedades fantasma o pantalla) y que carezcan de la correspondiente «sustancia económica» (v. gr., locales, personales, equipos, activos) sólo cumplen las condiciones formales para ser protegidas por el Derecho comunitario (de establecimiento), pero no el objetivo perseguido por el mismo (la implantación real de la sociedad de que se trate en el Estado de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en este) y, en consecuencia, tales comportamientos o «montajes» pueden resultar restringidos o contrarrestados por la aplicación de normas nacionales para la prevención de la evasión fiscal. Ahora bien, como puso de relieve la Comisión de la UE y ratificó el TJCE el hecho «de que la voluntad de obtener una desgravación de impuestos haya inspirado la constitución de la sociedad controlada extranjera, así como la realización de operaciones entre esta última y la sociedad residente no puede bastar para llegar a la conclusión de que existe un montaje puramente artificial destinado a eludir el referido impuesto» (punto 63 de la sentencia *Cadbury*). Dicho de otro modo, la constatación de un elemento subjetivo en la conducta del contribuyente en el sentido de que la constitución de la entidad en el otro Estado miembro responde a una motivación fiscal principal a lo sumo puede servir como indicio que conduzca a la comprobación de la implantación real de la sociedad en el Estado miembro de acogida y de que está ejerciendo una actividad económica efectiva. Pero únicamente podrá aplicarse una medida antielusión cuando se constate a través de «elementos objetivos y verificables por terceros» que no se ha llevado a cabo tal implantación real (implantación ficticia), de manera que la entidad no ejerce ninguna actividad económica efectiva en el territorio de acogida. En el terreno de los cambios de residencia, las conductas constitutivas de «*round trips*» o «*U-turns*», como regla, tampoco estarán amparadas por el Derecho comunitario (vid. las SSTJCE en *Leclerc*, *Emsland-Stärke*; vid. DE BROE). Nótese igualmente que, aunque el TJCE no se pronunció sobre la carga de la prueba, entendemos que la norma antielusión específica que pivotara sobre un presupuesto indiciario o presuntivo (*iuris tantum*, en todo caso) de un montaje abusivo podría articular una inversión de la carga de la prueba hacia el contribuyente (vid. también el siempre proteico comentario del profesor PALAO a las conclusiones del Abogado General sobre esta sentencia *Cadbury*).

A nuestro, juicio, la aplicación de normas antiabuso definidas estrictamente –*all or nothing*– como las de transparencia fiscal internacional, las de simulación o de fraude a la ley tributaria para luchar frente a este tipo de estructuras, como regla, están condenadas al fracaso, allí donde se ha llevado a cabo una mínima planificación fiscal (vid. también RUIZ ALMENDRAL 2006). Pensamos que son las normas de «*allocation of income*» (como las de operaciones vinculadas/*transfer pricing*) las que tienen más futuro en este escenario. Tampoco puede perderse de vista el efecto colateral de esta jurisprudencia comunitaria (la resultante de las sentencias *Lasteyrie*, *N*, *Cadbury*, *Comisión/Portugal*) sobre todas aquellas normas del sistema fiscal que puedan restringir u obstaculizar –no ya el cambio

de residencia de una persona física o jurídica– la «re-localización» de actividades e inversiones (directas o financieras) en el territorio de otro Estado miembro [piénsese, por ejemplo, en la cláusula antiabuso de los arts. 21.3 b) y 22.4 TRLIS], lo cual, en un escenario de competencia fiscal, no son buenas noticias para los Estados de alta tributación (*high tax countries*).

Nótese igualmente que, como regla, la interpretación que el TJCE está haciendo de las disposiciones del TCE reguladoras de las libertades comunitarias se está extendiendo progresivamente al Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, lo cual puede plantear serias dudas sobre la compatibilidad de determinadas medidas fiscales (discriminatorias y/o restrictivas) que se aplican en relación con las operaciones entre Estados miembros y los terceros países signatarios del referido acuerdo [cfr. la STJCE de 26 de octubre de 2006, C-345/05, *Comisión/Portugal* (NFJ024025)]. Entendemos que la extensión de la jurisprudencia comunitaria en materia tributaria al ámbito de las relaciones y operaciones con terceros países (e incluso al ámbito del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo) resulta muy dudoso, toda vez que estamos ante una situación no comparable o equiparable. El propio TJCE ha declarado, en reiterada jurisprudencia, que la restricción fiscal creada por las normas nacionales no estaba justificada debido a que los mecanismos comunitarios de asistencia mutua en el intercambio de información y en la recaudación permitían a las autoridades fiscales nacionales llevar a cabo el control o la supervisión fiscal o articular medidas antielusión a través de medios menos restrictivos. Así las cosas, allí donde tales mecanismos comunitarios no operaran –países terceros– tal argumentación tampoco sería aplicable, sin perjuicio de los instrumentos de intercambio de información y asistencia en la recaudación que puedan existir con tales terceros países.

En este contexto, el movimiento adoptado por el legislador español a través de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, articulando tres regímenes antievasión (paraíso fiscal, nula tributación y país sin efectivo intercambio de información), podría tener un cierto sentido cuando se aplique en relación con *terceros países* (no comunitarios), sin perjuicio de las dudas que pueden plantearse acerca de su total alineamiento con los principios internacionales establecidos por el *Global Tax Forum* de la OCDE sobre la competencia fiscal perniciosa. Igualmente, el reforzamiento de una norma de *allocation of income* como la de operaciones vinculadas (art. 16 TRLIS) constituye un movimiento legislativo coherente con el nuevo contexto al que se enfrenta la Administración fiscal española tanto en la arena europea como la propiamente internacional, especialmente tras la sentencia *Cadbury*.

Desde otra perspectiva distinta, ya indicamos que el pronunciamiento del TJCE en el caso *N* también se proyecta sobre nuestro «Derecho tributario formal» en un triple sentido. Por un lado, ya hemos visto cómo el Tribunal de Justicia excluye la mera exigencia de garantías para el aplazamiento del pago de este tipo de gravámenes. Por otro lado, se hace especial hincapié en que la exigencia de obligaciones formales pueden constituir restricciones (prohibidas) al ejercicio de libertades fundamentales, de suerte que sólo serán admisibles cuando resulten proporcionadas (cuestión que debe determinarse a la luz de las directivas comunitarias sobre asistencia administrativa mutua; *vid.*, por ejemplo, los recientes dictámenes motivados de la Comisión a Suecia y Grecia, *Internal Market: infringement proceedings against Sweden and Greece*, 29 June 2006, IP/06/890). Y, en tercer lugar, la jurisprudencia *N* afecta también al artículo 33 de nuestra LGT, de manera que debe ser interpretado en el sentido de que una sentencia del Tribunal de Justicia CEE declarando la incompatibilidad con el Derecho comunitario de un determinado impuesto o medida tributaria constituye igualmente el

presupuesto del reembolso de garantías por parte de la Administración española en las mismas condiciones que si se tratara de una sentencia o resolución administrativa firme nacional. Lógicamente, la misma interpretación debe extenderse, a nuestro juicio, a los casos donde resultó obligatoria la prestación de una garantía con el fin de obtener un aplazamiento de pago de un impuesto, allí donde tal exacción fuera declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme por contravenir el Derecho comunitario.

Bibliografía

- BETTEN, R. [1998]: *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam.
- CALDERÓN, J.M. [2002]: «Algunas consideraciones sobre la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo», *Crónica Tributaria*, n.ºs 112 y 113.
- [2006]: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso *Marks & Spencer*», *Noticias de la UE*, n.º 257.
- CALDERÓN, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. [2004]: «La armonización jurisprudencial de la Imposición Directa: las implicaciones del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias», en *Manual de Fiscalidad Internacional* (Dir. T. CORDÓN), IEF, Madrid.
- [2006]: «Jurisprudencia Tributaria del TJCE» en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Ciss, Valencia.
- DAVITS, F. [2006]: «What the ECJ's *N* decision means for Dutch exit taxes», *International Tax Review*, October.
- DE BROE, L. [2005]: «Hard times for emigration taxes in the EC», in *Essays in Honor of Maarten Ellis*, Kluwer.
- DOUMA, S. [2006]: «The three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation», *European Taxation*, November.
- GARCÍA PRATS, F.A. [1998]: *Imposición Directa y No Discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. [2005]: *Corporate tax harmonisation in the EU*, Universidad del País Vasco.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. y FRANCH FLUXÁ, J. [2005]: «La transferencia de la residencia fiscal de las sociedades y libre establecimiento», *QF*, octubre I.
- HERRERA MOLINA, P.M. (Dir.): *Comentarios de jurisprudencia tributaria del TJCE*, tomos 2000-2004, IEF, Madrid.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. [1999]: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de impuestos directos?», *REDF*, n.º 102.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN, J.M. [2005]: «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, IEF, Madrid.
- PALAO TABOADA, C. [2006]: «Transparencia Fiscal Internacional y el Derecho Europeo», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 280.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*, Aranzadi-Thomson, Pamplona.
- SOLER ROCH, M.T. [2004]: «Tax Residence of a SE», *European Taxation*, January, págs. 11 y ss.
- VANISTENDAEL, F. [2006]: «The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market», *European Taxation*, September, págs. 413 y ss.
- VAN RAAD, K. [2006]: «Revisiting a 1981 Perspective on EC Non-Discrimination Rules in Income Tax Matters», *British Tax Review*, n.º 3.
- VAN THIEL, S. [2002]: *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court of Justice in search of principles*, IBFD, Amsterdam.
- WEBER, D. [2005]: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer, The Hague.
- WIMAN, B. [2001]: «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Olof-Lodin*, Kluwer.