LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO DERECHO FUNDAMENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA: REFLEXIONES EN TORNO A LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

Maria Júlia Ildefonso Mendonça

1. INTRODUCCIÓN

El principio de capacidad económica es uno de los más antiguos e importantes principios que informan el Derecho tributario. Como señalan algunos autores, su primera enunciación puede encontrarse en la obra de Santo Tomás de Aquino[1] y, con el paso del tiempo, se ha llegado a considerar que el principio de capacidad económica constituye «la verdadera estrella polar del tributarista»[2]. Pese a ello, el desarrollo dogmático de este principio ha sido bastante tortuoso, no siempre reuniendo consenso sobre su alcance y relevancia[3].

La desconfianza ante el principio de capacidad económica radica, en gran medida, en su ambivalencia. Si, por una parte, este principio impone a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, por otra parte, también constituye una garantía de los ciudadanos frente al Estado, ya que esa contribución no debe existir donde no hay capacidad económica y,

---

[1] En este sentido véase Amatucci (2016: 1–16); Englisch (2014: 439–443).

[2] Cortés Domínguez (1965: 989).

[3] Sobre la evolución doctrinal del principio de capacidad económica, véase Palao Taboada (1976: 374–426); y Palao Taboada (2005: 767–783). Estos trabajos han sido reeditados recientemente en Palao Taboada (2018).

en todo caso, no debe sobrepasarla[4]. Así, el principio de capacidad económica encierra en sí mismo un deber y un derecho que el legislador debe concretar en cada tributo y en el sistema tributario en su conjunto.

En su vertiente de derecho, el principio de capacidad económica asume diferentes intensidades, cobrando su sentido mínimo en lo que se refiere a la imposición indirecta y su sentido máximo en el ámbito de la imposición directa, y en particular en lo que se refiere a los impuestos sobre la renta de las personas físicas. Aquí es donde el legislador tiende a prestar más atención a la persona que tributa, a sus idiosincrasias y necesidades, graduando, en consonancia, la carga impositiva que le corresponde. Esta es una tendencia que se observa en todos los Estados miembros de la Unión Europea (UE).

Sin embargo, la conceptualización de la capacidad económica es comúnmente realizada desde una perspectiva puramente interna, constituyendo una garantía de las personas en su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de un Estado. Por ello, su concretización se enfrenta a grandes desafíos ante situaciones transfronterizas, en las que se añade complejidad a la correlación entre el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público y el derecho a contribuir con arreglo a su propia capacidad, ya que el contribuyente se relaciona con dos o más Estados, al residir, por ejemplo, en un Estado y percibir renta en otro.

Habida cuenta de que el mercado interior de la UE supone un espacio sin fronteras interiores en el que se asegura la libertad de circulación[5], se asiste a una creciente preocupación por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en garantizar que se tenga en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes que se relacionen con más de un Estado miembro.

Así pues, el presente trabajo tiene por objetivo estudiar la jurisprudencia del TJUE en materia de protección de la capacidad económica con el propósito de evaluar en qué medida se puede considerar que estamos ante un verdadero derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica[6].

Para llevar a cabo este estudio, el trabajo se estructura en cuatro partes. En primer lugar, se hace una aproximación al principio de capacidad económica para, en segundo lugar, estudiar la protección

---

[4] A este respecto, el Tribunal Constitucional declara que del principio de capacidad económica «no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es el de que esa contribución sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad». Véase, por todas, la STC 67/2023, de 6 de junio, ECLI:ES:TC:2023:67, FJ 3.

[5] Art. 3.3 del Tratado de la UE («TUE») y art. 26.2 del Tratado de Funcionamiento de la UE («TFUE»).

[6] Sobre la concepción de la capacidad económica como derecho fundamental, véase Herrera Molina (1998); Domínguez Crespo (2010: 49–65) y Domínguez Crespo (2012: 25–53).

concedida a la capacidad económica en el contexto europeo. La tercera parte es dedicada al estudio de la jurisprudencia del TJUE, poniendo en manifiesto la acción del Tribunal en la protección de la capacidad económica en el contexto transfronterizo. Finalmente, se ponderan los avances obtenidos y los desafíos que se plantean en la consideración de la capacidad económica como verdadero derecho subjetivo protegido por el Derecho de la UE.

2. UNA APROXIMACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

En su origen, el principio de capacidad económica surge como la negación del principio de equivalencia como criterio de reparto de la carga fiscal entre los contribuyentes. Según el principio de equivalencia, el impuesto debe estar en consonancia con el beneficio que el contribuyente recibe de las funciones y servicios públicos del Estado, mientras que, según el principio de capacidad económica, el impuesto debe corresponder a la capacidad del contribuyente para pagarlo[7]. Sin embargo, la superación del principio de equivalencia por el principio de capacidad económica no reúne unanimidad entre la doctrina.

Por un lado, se ha argumentado que la eficacia de la capacidad económica se limita a los impuestos, no abarcando a todos los tributos, como es el caso de las tasas[8]. Además, en lo que se refiere a los impuestos, se considera que el principio de capacidad económica tiene diferentes intensidades[9]: asume su relevancia máxima en los impuestos sobre la renta, en particular, en lo que respecta a personas físicas, mientras que en los impuestos sobre el consumo tiene una expresión mínima, ya que los consumidores caen en el anonimato del mercado.

Por otro lado, se ha defendido que los principios de capacidad económica y de equivalencia coexisten en los sistemas tributarios de los Estados, sin excluirse mutuamente. El principio de capacidad económica prevalece en lo que respecta a la imposición directa, mientras que el principio de equivalencia adquiere mayor relevancia en el dominio de la imposición indirecta y de las tasas[10]. En este sentido, se afirma incluso que el principio de equivalencia se integra en el principio de

---

[7] Sobre la evolución histórica del principio de equivalencia, así como su interacción con el principio de capacidad económica, véase Martínez Sánchez (2014: 29–52); Vasques (2008: 251–330).

[8] Casalta Nabais (1998: 474–477); Vasques (2008: 378–379).

[9] Moschetti (1980: 267); Casalta Nabais (1998: 480–481).

[10] J. Lang (2009: 52–53); véase también Tipke y Lang (2010: 91).

capacidad económica al concebirse el beneficio que percibe el contribuyente como una particular manifestación de capacidad económica[11].

Esta falta de consenso se debe, en parte, a la forma como cada Estado enmarca el principio de capacidad económica en su ordenamiento jurídico.

Allí donde el principio de capacidad económica está expresamente recogido en la Constitución estatal y abarca todo el sistema tributario, como en España o Italia, la doctrina suele encontrar una forma de articular el principio de capacidad económica con el principio de equivalencia en ámbitos tributarios en los que el principio de equivalencia ofrecería una respuesta más operativa que el principio de capacidad económica.

En cambio, cuando el principio de capacidad económica no está expresamente consagrado en el texto constitucional y se extrae de otros principios, como el de igualdad, como ocurre en Alemania o en Portugal, no es necesario articular el principio de capacidad económica con el de equivalencia, lo que facilita establecer una clara distinción entre los ámbitos tributarios donde impera el principio de capacidad económica y donde opera el principio de equivalencia.

En todo caso, aunque no se pueda afirmar que la capacidad económica es el único principio de justicia en el reparto de la carga tributaria[12], este principio sí que ofrece una orientación jurídica esencial que permite extraer dos importantes premisas.

En primer lugar, la tributación depende de una demostración de riqueza, lo que significa que un impuesto solo puede imponerse sobre una manifestación de capacidad económica que permita su pago. Esta manifestación de capacidad debe plasmarse en los hechos imponibles elegidos por el legislador, que podrán cambiar con el paso del tiempo con la evolución de la sociedad.

En segundo lugar, no es suficiente cualquier demostración de riqueza, sino que esta demostración debe ser neta y disponible. Es decir, la tributación solo debe ocurrir una vez se hayan deducido los gastos necesarios para la obtención de riqueza y para el sostenimiento del propio individuo detentor de esa riqueza. Por tanto, no basta cualquier manifestación de capacidad económica para pagar el impuesto, sino que debe ser relevante y expresar una real y efectiva capacidad para contribuir.

---

[11] Véase, por ejemplo, Cors Meya (1986: 327); Martín Delgado (1979: 80); Sáinz de Bujanda (1963a: 100–104).

[12] En este sentido Palao Taboada (2018: 98) destaca la tautología de identificar la capacidad económica con la justicia tributaria: «Decir que es justo que tribute quien tiene la debida capacidad económica equivaldría a decir que es justo que sea sometido a imposición quien se considera justo sujetar a gravamen».

En cierto modo, estas premisas se corresponden con lo que autores como Giardina (1961: 53–57) y Sáinz de Bujanda (1963a: 42) han designado como capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa. La capacidad económica absoluta está vinculada a la aptitud abstracta de los contribuyentes para contribuir al gasto público, y se expresa en la determinación de los hechos imponibles que constituyen una manifestación de capacidad económica. Por su parte, la capacidad económica relativa está relacionada con la aptitud concreta para contribuir, que debe determinarse midiendo y cuantificando la capacidad económica de cada contribuyente, según su situación fáctica[13].

De este modo, la capacidad económica es la conditio sine qua non para gravar, y exige conocer a la persona que será gravada para graduar la tributación en consonancia. O, como subraya Manzoni (1965: 14), la capacidad económica es la condición previa de la imposición y su umbral[14].

Por otra parte, cabe señalar que los principios de capacidad económica y de igualdad presentan una singular vinculación. La capacidad económica constituye el tertium comparationis necesario para hacer efectivo el principio de igualdad[15]. Por ello, los contribuyentes con capacidad económica igual deben ser tributados de forma igual, y los contribuyentes con capacidad económica diferente deben ser tributados de forma diferente.

No obstante, el principio de capacidad económica no proporciona por sí mismo todas las respuestas necesarias para determinar la cuantía justa que, a título de impuesto, cada contribuyente debe satisfacer. Los criterios para establecer dicha cuantía deben encontrarse en la interacción del principio de capacidad económica con otros principios y

---

[13] En definitiva, como señala Rodríguez Bereijo (2021: 90), «se debe porque se tiene capacidad económica y se debe según la capacidad que se tiene».

[14] Debe señalarse que Manzoni va más allá y afirma que la capacidad contributiva no es solo la condición previa y el umbral de la imposición, sino también su parámetro, siendo la medida unitaria de referencia para determinar la carga fiscal específica que debe recaer sobre cada contribuyente.

[15] Sin embargo, no hay unanimidad sobre la naturaleza de esta conexión, lo que se debe, como explica Palao Taboada (2018: 168 y ss.), a la existencia de diferentes formas de entender el principio de igualdad. Por un lado, el principio de igualdad puede concebirse como un principio formal y abstracto, sin proporcionar, por sí mismo, un criterio para establecer cuándo las situaciones son iguales o desiguales. En el ámbito tributario, ese criterio se encuentra en el principio de capacidad económica, que da contenido al principio de igualdad. Por otra parte, el principio de igualdad puede concebirse como la prohibición de la discriminación arbitraria, tal como propone Leibholz. El concepto de arbitrariedad es también indeterminable, exigiendo criterios que deben encontrarse en la naturaleza de las cosas, la razonabilidad o la conciencia jurídica de la colectividad. Bajo esta perspectiva, la capacidad económica se concibe como independiente del principio de igualdad y descargada de la presión de concretización de su contenido y alcance específicos, constituyendo únicamente un criterio más a considerar. Véase también Palao Taboada (2005: 767 y ss.) y Palao Taboada (1976: 410 y ss.).

derechos fundamentales[16]. Por ello, la capacidad económica comprende un juicio de valor[17] sobre la cuantía justa que cada uno debe satisfacer, cuantía que debe ajustarse a los imperativos constitucionales y al desarrollo social en cada momento. Así, por ejemplo, la Constitución de un Estado puede exigir políticas sociales y económicas para garantizar el bienestar general y la redistribución de riqueza y, aunque la capacidad económica es ajena a estos fines, no entra en conflicto con ellos. De hecho, actualmente, se entiende que el principio de capacidad económica no exige una tributación progresiva, que cumple una función de política redistributiva[18].

Y aunque el principio de capacidad económica no está aislado de los demás principios y derechos fundamentales, este principio se ha convertido en uno de los criterios sustantivos para lograr la justicia en el reparto de la carga fiscal entre los contribuyentes, y se considera que constituye una auténtica garantía de los contribuyentes frente al Estado[19].

3. LA PROTECCIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL CONTEXTO EUROPEO

En el contexto europeo, el principio de capacidad económica está integrado en la estructura de los sistemas fiscales de la mayoría de los Estados miembros, con independencia de sus opciones políticas y de las técnicas concretamente empleadas.

Como señala Englisch (2014: 451), existe una fuerte tendencia entre los Estados miembros, aunque no uniforme, en cuanto a la especial relevancia de la capacidad económica, siendo cierto que gran parte de estos Estados han implementado de facto importantes elementos del principio de capacidad económica en su legislación fiscal, particularmente en lo que respecta a los impuestos sobre la renta de las personas físicas.

Siguiendo el análisis de Englisch (2014: 451–456), el principio de capacidad económica se menciona expresamente como requisito constitucional para una fiscalidad justa en ocho Estados miembros: España, Italia, Francia, Grecia, Croacia, Chipre, Bulgaria y Hungría. En Alemania, Austria y Polonia, el principio de capacidad económica

---

[16] Moschetti (1980: 277); Casalta Nabais (1998: 495).

[17] Sáinz de Bujanda (1963a: 71).

[18] Como explica Englisch (2014: 445), la progresividad no es inherente a la noción de capacidad económica, aunque esta noción es lo suficientemente flexible como para abarcar la progresividad si así se desea políticamente o se exige constitucionalmente. A este respecto véase también Tipke y Lang (2010: 89–90); J. Lang (2009: 46); Tipke y Yamashita (2002: 35); Bizioli y Reimer (2020: 64); Vanistendael (2010: 538–540).

[19] Tipke y Lang (2010: 90).

se deriva de otros principios constitucionales, como la igualdad y la solidaridad, tal como ocurre en Portugal, donde la Constitución incorpora importantes elementos del principio de capacidad económica, sin mencionarlo expresamente. También en Países Bajos y Estonia la doctrina encuentra en otros principios constitucionales la protección de la capacidad económica, aunque todavía no es jurisprudencia consolidada de los respectivos tribunales constitucionales. En Rumanía, Finlandia, Suecia, Luxemburgo y Dinamarca, la capacidad económica se considera un principio rector importante para el diseño de la legislación fiscal, aunque sin rango constitucional. Finalmente, en Bélgica, Irlanda, Malta y República Checa, la capacidad económica no figura como criterio especialmente relevante en los debates sobre política fiscal[20].

Aunque la mayoría de los Estados miembros reconoce la necesidad general de tener en cuenta la situación de los contribuyentes en el ámbito impositivo, la expresión concreta de la protección de la capacidad económica varía de un impuesto a otro y de un país a otro, siendo las diversidades sociales y culturales entre los Estados miembros de especial importancia en este ámbito. Esa diversidad se descuidaría si se establecieran figuras y requisitos precisos a nivel de la UE, como subrayan Lang y Englisch (2012: 267).

Llegados a este punto, cabe referir que los Tratados de la UE y la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE) no hacen ninguna referencia al principio de capacidad económica y, en la medida en que este principio no se reconoce expresamente en todos los ordenamientos constitucionales de los Estados miembros, no resulta claro que se pueda considerar que este principio integra el Derecho de la UE como resultado de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, al amparo del art. 6.3 del Tratado de la UE[21].

Es más, los Tratados de la UE son silentes en materia de fiscalidad directa y la armonización llevada a cabo en este ámbito a través de derecho derivado es escasa y alcanza únicamente a materias muy particulares[22]. Pese a ello, esto no significa que, en el seno de la UE, no se lleve a cabo la protección de la capacidad económica en aquellas situaciones en que los contribuyentes se relacionan con más de un Estado miembro.

---

[20] En cuanto a la posición de los cuatro Estados miembros restantes (Letonia, Lituania, Eslovaquia y Eslovenia), el autor señala que desconoce su posición.

[21] En este sentido véase Herrera Molina y García–Herrera Blanco (2004: 68–69). En cambio, Domínguez Crespo (2012: 51) defiende que la consideración del principio de capacidad económica como una tradición constitucional común a los Estados miembros exige un balance cualitativo y no cuantitativo.

[22] De hecho, cualquier intento de promover la armonización en materia de impuestos directos debe hacerse al amparo del art. 115 TFUE, que exige unanimidad.

De hecho, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el TFUE, como así lo ha sostenido el TJUE en repetidas ocasiones[23].

Es decir, la fiscalidad directa no queda totalmente fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE, ya que las disposiciones generales de los Tratados de la UE, y en particular la prohibición de discriminación y de restricciones a la libre circulación en el seno del mercado interior[24], tienen la virtualidad de limitar el ejercicio de los poderes tributarios de los Estados miembros.

Así pues, en los ámbitos no armonizados, el Derecho de la UE impone a los Estados miembros que, al ejercer su potestad tributaria, no obstaculicen la libre circulación a través de medidas discriminatorias o restrictivas. Por ello, las situaciones transfronterizas no pueden recibir un trato fiscal menos favorable del que gozan las situaciones comparables puramente internas.

Es precisamente bajo la égida de la prohibición de medidas discriminatorias o restrictivas de la libre circulación que el TJUE lleva a cabo la protección de la capacidad económica en el seno de la UE, como se estudiará a continuación.

4. LA CAPACIDAD ECONÓMICA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

Al amparo de la prohibición de discriminación y de restricciones a la libre circulación, el Derecho de la UE exige que cada Estado miembro aplique los mismos criterios que aplica en las situaciones puramente internas a las situaciones transfronterizas cuando estas sean comparables y no existan razones imperiosas de interés general que justifiquen lo contrario.

---

[23] Véanse, por ejemplo, SSTJUE de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, apdo. 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, apdo. 16; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, apdo. 36; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, apdo. 20; de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, apdo. 75; de 6 de julio de 2006, Conijn, C-346/04, ECLI:EU:C:2006:445, apdo. 14; de 14 de noviembre de 2006, Kerckhaert & Morres, C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, apdo. 15; de 25 de enero de 2007, Meindl, C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, apdo. 21; de 18 de marzo de 2010, Gielen, C-440/08, ECLI:EU:C:2010:148, apdo. 36; de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282, apdo. 47; de 19 de noviembre de 2015, Hirvonen, C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765, apdo. 28; y de 24 de octubre de 2019, Estado belga (Indemnité pour personnes handicapées), C-35/19, ECLI:EU:C:2019:894, apdo. 31.

[24] Arts. 18, 45, 49, 56 y 63 TFUE.

Este planteamiento permite que, ante una cuestión prejudicial o un procedimiento de infracción, el TJUE observe cómo cada Estado miembro determina la capacidad económica de los contribuyentes en una situación puramente interna, considerando incompatible con el Derecho de la UE el trato fiscal menos favorable de los contribuyentes en situación comparable que se hayan acogido a la libre circulación. En palabras de García Prats (2003: 76), «las exigencias del principio de capacidad económica se incorporan al acervo comunitario como exigencia lógica derivada de los parámetros de comparabilidad entre los sujetos que ejercen las libertades comunitarias y aquellos sujetos que no las ejercen».

Por tanto, como señalan Bizioli y Reimer (2020: 69), la referencia al principio de capacidad económica en la jurisprudencia del TJUE no tiene por objetivo desarrollar un concepto autónomo comunitario de este principio, sino que esa referencia procura garantizar que los requisitos internos para la determinación de la capacidad económica pasen a formar parte del razonamiento judicial para valorar la existencia o no de discriminación o de restricciones a la libertad de circulación[25].

Para poner de manifiesto la labor del Tribunal de Luxemburgo en la protección del derecho a contribuir según la capacidad económica en el seno de la UE se analiza a continuación la jurisprudencia del TJUE, con particular enfoque en dos de los elementos esenciales de la capacidad económica: la consideración de los gastos relacionados con la actividad de los contribuyentes (es decir, la tributación por la renta neta objetiva) y la consideración de los gastos relacionados con sus circunstancias personales y familiares (es decir, la tributación de la renta neta subjetiva).

4.1. La tributación por la renta neta objetiva

Es hoy pacífico sostener que la renta percibida por los contribuyentes debe tributarse por su importe neto. Es decir, los costes de obtención de la renta deben deducirse del importe íntegro de la misma. De lo contrario, si los contribuyentes tributaran por su renta íntegra, sin considerarse los gastos pertinentes en los que hayan incurrido para obtenerla, la carga impositiva recaería sobre una capacidad económica artificial que no reflejaría una capacidad real y efectiva para contribuir[26].

---

[25] Según Vanistendael (2014: 122), la cuestión no es tanto si existen pautas específicas en el seno de la UE con respecto a la capacidad contributiva, sino más bien si las pautas que se aplican en las situaciones internas se aplican también en las situaciones transfronterizas. Véase también Bammens (2020: 172).

[26] Véase, por ejemplo, Griziotti (1958: 147–148); Giardina (1961: 208); Sáinz de Bujanda (1963a: 53–54); Moschetti (1980: 404–405).

Sin embargo, como señala Traversa (2015: 14), la imposición sobre una base neta no es un principio del Derecho de la UE y la determinación de la deducibilidad de gastos corresponde a cada Estado miembro en el ejercicio de su potestad tributaria. Por ello, el TJUE únicamente puede intervenir cuando los Estados miembros establecen criterios para la deducibilidad de gastos que varían en función del hecho de que determinada actividad se ejerza domestica o transfronterizamente, ya que en tal caso, los Estados miembros crean una desventaja unilateral para los contribuyentes que se acogen a la libre circulación, lo que es inadmisible a la luz de la prohibición de discriminación y de restricciones vertida en las disposiciones generales de los Tratados de la UE.

De este modo, siempre que determinados gastos sean deducibles de la base imponible de un contribuyente que ejerce su actividad dentro de las fronteras de un Estado miembro, dicho Estado tiene la obligación simétrica de permitir la deducción de los mismos gastos a un contribuyente que ejerza actividad en un contexto transfronterizo. En otras palabras, cuando se reconoce a nivel nacional la capacidad económica objetiva, también hay que hacerlo en situaciones que afecten a dos o más Estados miembros. Así, a título de ejemplo, los Estados miembros no pueden permitir la deducibilidad de gastos por parte de contribuyentes residentes y prohibirla en el caso de los contribuyentes no residentes.

A este respecto, el TJUE es enfático al afirmar que no existe diferencia objetiva alguna entre contribuyentes que se acojan a la libre circulación y los que no lo hagan, ya que ellos se encuentran en una situación comparable[27]. La comparabilidad de su situación se basa en el hecho de que, en ambos casos, gravar una renta íntegra equivale a gravar una capacidad económica artificial que no representa una capacidad real y efectiva para contribuir.

Por consiguiente, los Estados miembros no pueden, sin infringir el Derecho de la UE, adoptar criterios y técnicas diferentes y más gravosos para determinar la renta neta objetiva de los contribuyentes que ejercen una libertad de circulación que los utilizados para determinar la renta neta objetiva de los contribuyentes en situación puramente interna.

---

[27] SSTJUE de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, apdo. 27; de 6 de julio de 2006, Conijn, C-346/04, ECLI:EU:C:2006:445, apdo. 20; STJUE, de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, ECLI:EU:C:2007:96, apdos. 23–24; de 18 de marzo de 2010, Gielen, C-440/08, ECLI:EU:C:2010:148, apdos. 45–47; STJUE, de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, ECLI:EU:C:2011:198, apdos. 40–41; de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109, apdo. 29; de 17 de septiembre de 2015, Miljoen, C-10/14, ECLI:EU:C:2015:608, apdo. 57; y de 6 de diciembre de 2018, Montag, C-480/17, ECLI:EU:C:2018:987, apdo. 30.

En su jurisprudencia, el TJUE utiliza el concepto de «gastos directamente vinculados» para referirse a los gastos deducibles relacionados con la actividad de los contribuyentes. Según el Tribunal, dichos gastos son aquellos que tienen un vínculo económico directo con la actividad que da lugar a la imposición en un Estado miembro y, por tanto, son indisociables de esta[28], lo que no quiere decir que baste una mera correlación entre el importe de los gastos y la renta imponible[29]. Los gastos deben ser necesarios[30], aunque no se exija que sean inevitables[31].

La necesidad de este concepto se explica por el hecho de que (i) no siempre es fácil determinar en la legislación fiscal de los Estados miembros qué gastos deducibles se califican como gastos de la actividad o como gastos personales y familiares, y de que (ii) esa calificación puede variar de un Estado miembro a otro. Por tanto, el concepto de gastos directamente vinculados adoptado por el TJUE permite a los tribunales nacionales trazar de forma más uniforme la línea divisoria entre los gastos relacionados con la actividad económica y los gastos relacionados con las circunstancias personales y familiares[32], que estudiaremos a continuación.

4.2. La tributación por la renta neta subjetiva

Con relación a la renta neta subjetiva, hoy es comúnmente aceptado que los impuestos deben recaer sobre la renta disponible de los individuos una vez asegurado su sustento básico y el de sus familias. Como señala Tipke (2002: 35), «es cierto que el ciudadano tiene capacidad económica por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuestos en la medida que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles»[33].

A este respecto, se ha observado que el respeto por las necesidades existenciales corresponde a un imperativo político y social[34], que refleja

---

[28] STJUE de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, ECLI:EU:C:2007:96, apdo. 25.

[29] STJUE de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, ECLI:EU:C:2011:198, apdo. 43.

[30] SSTJUE de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109, apdo. 30, y de 6 de diciembre de 2018, Montag, C-480/17, ECLI:EU:C:2018:987, apdo. 37.

[31] STJUE de 6 de diciembre de 2018, Montag, C-480/17, ECLI:EU:C:2018:987, apdo. 41.

[32] Véase la STJUE, de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109, apdos. 31–32, donde el TJUE aclara que, a pesar de sus orientaciones, en última instancia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si un determinado gasto es un gasto de actividad o un gasto relacionado con la situación personal del contribuyente.

[33] En el mismo sentido, véase Griziotti (1958: 153–154); Giardina (1961: 212); Sáinz de Bujanda (1963b: 240); Manzoni (1965: 74–75); Moschetti (1980: 267); Berliri (1986: 252–253); Casalta Nabais (1998: 522–523); García Berro (2022: 50).

[34] Griziotti (1958: 153).

una norma de solidaridad[35], cuya violación conduciría innegablemente a un sentimiento de injusticia[36] y vulneraría la dignidad humana como principio estructural de los Estados de Derecho.

Así pues, existe una fuerza económica intangible destinada a satisfacer necesidades existenciales, que no expresa capacidad económica para contribuir. Los Estados reconocen y salvaguardan esa fuerza económica intangible a través de la consideración fiscal de lo que el TJUE denomina como «circunstancias personales y familiares» de los contribuyentes. A través de esa consideración, los Estados miembros buscan adaptar el impuesto a las idiosincrasias de los individuos, asegurando que estos paguen impuestos en consonancia con su propia capacidad.

El concepto de circunstancias personales y familiares tiene un significado muy amplio en la jurisprudencia europea, ya que su concreción depende del Derecho interno de cada Estado miembro[37].

La casuística demuestra que la consideración de las circunstancias personales y familiares puede llevase a cabo a través de la atribución de ventajas fiscales relacionadas con la esfera familiar de los contribuyentes (como es el caso de la tributación conjunta[38], las reducciones por hijos a cargo[39], o por pensiones alimenticias[40]) y con su esfera privada (como es el caso de fracciones exentas[41], deducciones por cotizaciones de seguros de jubilación, de vida y de enfermedad[42], reducciones por rendimientos negativos relacionados con la vivienda[43], u otros gastos de

---

[35] Moschetti (1980: 269).

[36] Berliri (1986: 252).

[37] García Prats (2013: 18).

[38] SSTJUE de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, ECLI:EU:C:2000:251; STJUE, de 25 de enero de 2007, Meindl, C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57; y de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121.

[39] STJUE de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822.

[40] SSTJUE de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, y de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446.

[41] SSTJUE de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750; de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340; de 1 de julio de 2004, Wallentin, C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403; y de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205. No obstante, no todas las fracciones exentas deben considerarse relacionadas con la esfera personal de los contribuyentes, véase, por ejemplo, SSTJUE, de 17 de septiembre de 2015, Miljoen, C-10/14, ECLI:EU:C:2015:608, y de 17 de octubre de 2013, Welte, C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662.

[42] SSTJUE de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:31; de 19 de noviembre de 2009, Filipiak, C-314/08, ECLI:EU:C:2009:719; y de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488.

[43] SSTJUE de 21 de febrero de 2006, Ritter–Coulais, C-152/03, ECLI:EU:C:2006:123; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters–Lakebrink, C-182/06, ECLI:EU:C:2007:452; de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, ECLI:EU:C:2008:566; de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406; de 19 de noviembre de 2015, Hirvonen, C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765; y de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

manutención[44]). De acuerdo con el TJUE, el concepto de circunstancias personales y familiares no se restringe a las ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros que tengan una finalidad social[45]. Este concepto abarca, incluso, las ventajas fiscales concebidas principalmente para incentivar a los contribuyentes a gastar y realizar inversiones siempre y cuando tengan un impacto sobre su capacidad económica[46].

Conforme ya se ha referido, la imposición sobre la renta neta no es un principio del Derecho de la UE, por lo que la consideración de las circunstancias personales y familiares y su concreción corresponde a cada Estado miembro en el ejercicio de su potestad tributaria. Así, el Derecho de la UE no impone cualquier medida a este respecto más allá de la observancia por las disposiciones relativas a las libertades fundamentales: los Estados miembros no pueden sujetar los contribuyentes que se acogen al derecho a la libre circulación a un trato fiscal menos favorable de lo que se concede a los contribuyentes que no se han acogido a ese derecho, cuando su situación es comparable.

Sin embargo, precisamente en la concreción de lo que es la comparabilidad entre contribuyentes con relación a las circunstancias personales y familiares es donde el TJUE osa ir más allá en la protección del derecho a contribuir según la capacidad de cada uno, como veremos infra, en el epígrafe 4.2.1. Por otra parte, el planteamiento asumido por el Tribunal en esta materia se ve confirmado en su jurisprudencia sobre acumulación de beneficios fiscales equivalentes, que analizaremos en el epígrafe 4.2.2.

4.2.1. *La comparabilidad entre contribuyentes y su superación*

Como ha reconocido el TJUE, existe una correlación entre la sujeción a gravamen por la renta mundial en un Estado y la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente en ese Estado[47].

Por regla general, los contribuyentes son sujetos a gravamen por su renta mundial en el Estado miembro donde residen. En contrapartida, también es el Estado de residencia el que se encuentra mejor posicionado para tener en cuenta las circunstancias personales y familiares, ya

---

[44] Véase, por ejemplo, la STJUE de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205, donde estaban en causa reducciones en concepto de ahorro a largo plazo, por prestaciones pagadas con bonos de servicio, por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética de una vivienda, gastos para mejorar la seguridad de viviendas contra robo o incendio y donaciones. Véase, igualmente, la STJUE, de 15 de julio de 2021, BJ c. État belge, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605.

[45] STJUE de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205, apdo. 38.

[46] *Ibid*., apdos. 40–41.

[47] STJUE, de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, apdo. 99.

que la tributación por la renta mundial implica obligaciones declarativas más extensas, que permiten conocer la renta global y la situación personal y familiar de los contribuyentes.

En cambio, en lo que se refiere a los no residentes, normalmente los Estados únicamente les gravan por las actividades realizadas en su territorio, ignorando los ingresos obtenidos de otras fuentes. Además, a los no residentes se les suele tributar a través de un sistema de retenciones liberatorias, exigiéndoles reducidas obligaciones declarativas. Por lo que, como norma general, los Estados disponen de información muy limitada sobre los no residentes, desinteresándose por su renta global y situación personal y familiar.

Así pues, asumiendo que los Estados miembros disponen de mucha información sobre contribuyentes residentes y de muy poca sobre contribuyentes no residentes, el TJUE concluye que, en principio, la consideración de las circunstancias personales y familiares corresponde al Estado de residencia, ya que este es el que está mejor posicionado para evaluar la real y efectiva capacidad económica de los contribuyentes[48].

De esta conclusión, el TJUE extrae dos importantes premisas. En lo que se refiere a la consideración de las circunstancias personales y familiares, los Estados miembros (i) deben proporcionar el mismo trato fiscal a sus residentes, con independencia de que hayan ejercido o no la libre circulación, pero (ii) no tienen que conceder el mismo trato fiscal a residentes y no residentes[49].

---

[48] STJUE de 15 de julio de 2021, BJ c. État belge, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605, apdo. 25: «[…] incumbe, en principio, al Estado miembro de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, ya que, salvo excepción, dicho Estado es el que mejor puede apreciar la capacidad contributiva personal del contribuyente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, en la medida en que este tiene en él el centro de sus intereses personales y patrimoniales». Véase también: SSTJUE de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, apdo. 32; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, apdo. 22; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, ECLI:EU:C:2000:251, apdo. 21; de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, apdo. 90; de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, apdo. 43; de 1 de julio de 2004, Wallentin, C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403, apdo. 15; de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen, C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703, apdo. 27; de 25 de enero de 2007, Meindl, C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, apdo. 23; de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121, apdo. 45; de 28 de febrero de 2013, Beker, C-168/11, ECLI:EU:C:2013:117, apdo. 43; de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, apdo. 43; de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406, apdo. 22; de 19 de noviembre de 2015, Hirvonen, C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765, apdo. 31; de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, apdo. 30; de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488, apdo. 55; y de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205, apdo. 26.

[49] Esta conclusión está en consonancia con el dispuesto en el art. 24.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, que plasma la práctica internacional de no conceder a los no residentes

Dado que los residentes son comparables entre sí, el Estado miembro de residencia tiene, a la luz de la prohibición de discriminación y de restricciones vertida en las disposiciones generales de los Tratados de la UE, que considerar plenamente todas sus circunstancias personales y familiares, con independencia del origen de sus ingresos. Consiguientemente, en la práctica, el Estado miembro de residencia debe imputar el importe total de las circunstancias personales y familiares en los ingresos obtenidos domésticamente, incluso cuando el contribuyente haya obtenido ingresos en el extranjero y el Estado residencia se abstenga de gravar esos ingresos al eliminar la doble imposición[50].

Por el contrario, los Estados miembros no tienen que tratar de forma igual a los residentes y no residentes en lo que respecta a la consideración de las circunstancias personales y familiares, ya que, por regla general, existe una diferencia objetiva entre su situación: mientras que los residentes están sujetos a gravamen por su renta mundial, los no residentes están sujetos a gravamen únicamente por los ingresos que hayan obtenido en el territorio del Estado. Así pues, los Estados miembros no discriminan cuando, al tributar, no tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares de los no residentes[51].

Sin embargo, existe una importante excepción a este respecto: cuando un contribuyente no obtiene ingresos significativos en el Estado

---

los beneficios personales y familiares que se otorgan a los residentes. En este sentido, véase Van Raad (2010: 155–156).

[50] NIESTEN (2015: 192). Véase la STJUE de 15 de julio de 2021, BJ c. État belge, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605. En este caso, aunque el contribuyente no percibió ingresos significativos en el Estado miembro de residencia, el TJUE señaló que el contribuyente disponía de ingresos suficientes en dicho Estado para que sus circunstancias personales y familiares fueran tenidas en cuenta en el Estado de residencia.

[51] STJUE de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, apdo. 31: «[…] el hecho de que un Estado miembro no conceda a un no residente determinados beneficios fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre las situaciones de los residentes y de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de sus ingresos como de su capacidad personal para pagar impuestos o de sus circunstancias personales y familiares». Véase también: SSTJUE de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, apdo. 34; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:31, apdo. 18; de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, apdo. 41; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, apdo. 23; de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, apdo. 44; de 1 de julio de 2004, Wallentin, ECLI:EU:C:2004:403, C-169/03, apdos. 15–16; de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen, C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703, apdos. 26–27; de 25 de enero de 2007, Meindl, C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, apdo. 23; de 22 de marzo de 2007, Talotta, C-383/05, ECLI:EU:C:2007:181, apdo. 19; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters–Lakebrink, C-182/06, ECLI:EU:C:2007:452, apdos. 28–29; de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, ECLI:EU:C:2008:566, apdo. 59; de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282, apdo. 49; de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121, apdos. 45–46; de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406, apdo. 22; y de 19 de noviembre de 2015, Hirvonen, C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765, apdos. 31–32.

miembro de residencia y obtiene la (casi) totalidad[52] de sus ingresos en otro Estado miembro, su situación pasa a ser muy similar a la de un residente en ese otro Estado miembro. Es decir, aunque ese contribuyente no esté formalmente sujeto a gravamen por su renta mundial en ese otro Estado, la tributación por la renta mundial se produce en la práctica, encontrándose toda su renta sujeta a gravamen ahí. Como señala García Prats (2013: 7), en casos como este, la imposición limitada constituye de facto una imposición ilimitada de la renta atribuible a un determinado contribuyente.

Por ello, en casos como este, se pide al otro Estado miembro que tenga en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente no residente en los mismos términos que lo hace respecto a sus residentes. El TJUE introdujo esta excepción por primera vez en el caso Schumacker y, desde entonces, la ha aplicado en múltiples ocasiones[53].

Con todo, el análisis de la evolución de las sentencias del Tribunal a este respecto permite afirmar que la excepción Schumacker no es absoluta. Lo que sí resulta absoluta es la necesidad de asegurar que las circunstancias personales y familiares son consideradas fiscalmente en algún lugar, aunque los contribuyentes no estén sometidos de iure o de facto a una tributación por la renta mundial[54].

Precisamente, en el caso *X*[55], el Tribunal introdujo una especificación a la excepción Schumacker, con el objetivo de cubrir su zona gris,

---

[52] Por «la (casi) totalidad» se entiende al menos el 75 por 100 de la renta imponible total de una persona durante el ejercicio fiscal, según la Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen. No obstante, el TJUE ha aceptado la normativa fiscal de los Estados miembros que establece que «la (casi) totalidad» de la renta significa el 90 por 100 de la renta imponible total del contribuyente o de la unidad familiar. A este respecto, véase SSTJUE, de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31; y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409.

[53] SSTJUE de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:31; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, ECLI:EU:C:2000:251; STJUE, de 1 de julio de 2004, Wallentin, C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403; de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen, C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703; de 21 de febrero de 2006, Ritter–Coulais, C-152/03, ECLI:EU:C:2006:123; de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters–Lakebrink, C-182/06, ECLI:EU:C:2007:452; de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, ECLI:EU:C:2008:566; de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282; de 28 de febrero de 2013, Ettwein, C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121; y de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

[54] En las palabras de García Prats (2003: 79), «el objetivo que persigue el TJCE consiste en extender a los sujetos que ejercen las libertades fundamentales el derecho a la personalización del gravamen de la imposición sobre la renta, como consecuencia de las exigencias del principio de capacidad económica entendida en sentido subjetivo».

[55] STJUE de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102. El caso se refería a un contribuyente residente en España que obtenía la totalidad de su renta imponible fuera de España, en concreto, en los Países Bajos (60 por 100) y en Suiza (40 por 100). En el Estado de residencia, no se tuvo en cuenta su situación personal y familiar, ya que el contribuyente no

es decir, el caso de los contribuyentes que, aunque no obtienen ingresos significativos en el Estado de residencia, no obtienen la (casi) totalidad de sus ingresos en un único Estado miembro.

En tal caso, lo relevante ya no es el hecho de que el contribuyente esté sujeto a gravamen en el otro Estado miembro de forma similar a un residente, sino el hecho de que el Estado miembro de residencia no puede considerar sus circunstancias personales y familiares porque el contribuyente no dispone de una base imponible suficiente para el efecto, mientras que sí dispone de esa base en otros Estados miembros[56]. Según afirma el TJUE, «la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de un no residente que percibe en un Estado miembro distinto del de su residencia lo esencial de sus ingresos y la cuasi totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo»[57].

Por ello, en el caso *X*, el TJUE concluyó que, una vez que el Estado miembro de residencia no podía considerar las circunstancias personales y familiares del contribuyente por inexistencia de base imponible para el efecto, los Estados de la fuente deberían considerar tales circunstancias en la proporción de los ingresos que ese contribuyente obtuvo en su territorio[58].

Este caso ilustra claramente la prioridad absoluta que el TJUE atribuye a la consideración de las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, ya que el Tribunal prescinde de una comparabilidad estricta entre contribuyentes residentes y no residentes a la hora de proteger su capacidad económica subjetiva[59].

Sin embargo, en rigor, esta sentencia no ha supuesto una verdadera sorpresa, al menos si tenemos en cuenta el asunto Comisión/Estonia[60].

En este asunto el TJUE examina la situación de un contribuyente que percibía dos pensiones de jubilación de escasa cuantía y de prácticamente de igual importe, una derivada de su Estado de residencia

---

disponía de base imponible para el efecto. En los Estados de la fuente, tampoco se tuvo en cuenta su situación personal y familiar al tratarse de un no residente que no obtenía la casi totalidad de su renta imponibles de ninguno de esos Estados. Para un análisis crítico del asunto X, véase García Prats (2018: 103–152).

[56] STJUE de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, apdo. 42: «[…] Lo que sigue siendo el criterio decisivo es si es imposible que un Estado miembro tenga en cuenta, para el cálculo del impuesto, las circunstancias personales y familiares de un contribuyente en ausencia de ingresos imponibles suficientes, aunque tales circunstancias puedan tenerse en cuenta, por lo demás, cuando existen ingresos suficientes».

[57] STJUE de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, apdo. 34.

[58] *Ibid*., apdo. 49.

[59] Como señala García Prats (2018: 114), el TJUE ya no se preocupa con verificar la comparabilidad objetiva entre residentes y no residentes, sino de proteger a los contribuyentes cuando el Estado miembro de residencia no puede considerar su situación personal y familiar.

[60] STJUE de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282.

(Finlandia) y otra de otro Estado miembro (Estonia). En el Estado de residencia, el importe agregado de las dos pensiones no superaba el umbral del mínimo exento, por lo que el contribuyente no tenía que pagar impuesto. Por su parte, la pensión procedente del otro Estado estaba sujeta a impuesto en ese país, y el contribuyente no tenía derecho al mínimo exento, al tratarse de un no residente que no obtenía la casi totalidad de su renta en ese Estado. Sin embargo, también en ese otro Estado, el importe conjunto de las dos pensiones solo superaba ligeramente el umbral del mínimo exento establecido para los residentes en ese país.

De esta forma, por un lado, el contribuyente solo obtenía el 50 por 100 de su renta en ese otro Estado, y, por otro lado, el Estado de residencia sí que había tenido en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente al concederle el mínimo exento, razón por la que el contribuyente no estaba sujeto a gravamen en ese Estado.

Como puede observarse, el asunto *Comisión/Estonia* no contempla una situación que sea subsumible a la excepción *Schumacker* (contribuyente que obtiene la casi totalidad de su renta imponible en un Estado distinto de su Estado de residencia) ni a la especificación introducida en el caso X (imposibilidad de que el Estado de residencia tenga en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente debido a la ausencia de base imponible para el efecto). A pesar de ello, el TJUE consideró inadmisible la situación en la que se encontraba este contribuyente, ya que si hubiera obtenido todos sus ingresos únicamente en un Estado miembro (ya sea el Estado de residencia o el otro Estado), no tendría que pagar impuesto —o, como mucho, una cuantía residual— por efecto del mínimo exento que se le concedería en cualquiera de esos Estados.

En este caso, para priorizar la consideración de las circunstancias personales y familiares del contribuyente, el TJUE no tuvo en cuenta el mínimo exento concedido por el Estado de residencia, exigiendo al otro Estado que considerase igualmente la situación personal y familiar de ese contribuyente, negando la existencia de una acumulación indebida de beneficios fiscales[61].

Pues bien, si en el caso *X* se estableció el marco a seguir en los casos de la zona gris de la excepción *Schumacker*, en el asunto *Comisión/Estonia* se estableció el marco a seguir en los casos limítrofes. Se trata de aquellos casos en los que la renta agregada de los contribuyentes es tan reducida que dichos contribuyentes no estarían (prácticamente) sujetos a gravamen ni en el Estado de residencia ni en otro Estado (si allí fuesen residentes), ya que los beneficios fiscales por circunstancias

[61] *Ibid*., apdos. 55–57.

personales y familiares concedidos en cada uno de esos Estados supera su renta imponible.

En estos casos limítrofes, se requiere que el otro Estado considere también las circunstancias personales y familiares de los no residentes al igual que lo hace respecto a sus residentes. De lo contrario, si el otro Estado pudiera gravar sin tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de esos contribuyentes en situación limítrofe, se vulneraría lo que ese Estado ha definido como la fuerza económica intangible destinada a satisfacer las necesidades existenciales de cariz personal y familiar de los contribuyentes.

Así pues, parece que el TJUE no tolera que la fuerza económica intangible de los contribuyentes no se tenga en cuenta por el mero hecho de que se haya ejercido el derecho a la libre circulación. En última instancia, ello significaría que las libertades de circulación garantizadas en el seno del mercado interior podrían vulnerar normas orientadas a la protección de la dignidad humana, que constituye uno de los valores fundamentales de la UE[62], algo que el Tribunal no parece admitir como posible.

4.2.2. *La acumulación de beneficios fiscales equivalentes*

Pese a la correlación entre la sujeción a gravamen por la renta mundial y la consideración de las circunstancias personales y familiares, los Estados miembros pueden regular entre ellos, mediante convenio, la obligación de considerar la situación personal y familiar de los contribuyentes en situación transfronteriza. Incluso, en ausencia de tal convenio, el Estado de residencia puede verse dispensado del cumplimiento de la obligación de considerar en su integridad la situación personal y familiar de sus residentes en el caso en que otro Estado ya la haya considerado[63], siempre que, claro está, no se trate de un caso limítrofe.

Pues bien, según el planteamiento del TJUE, las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes deben ser consideradas plenamente en el contexto de la UE al menos una vez, y preferiblemente,

---

[62] Art. 2 TUE: «La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad en la que prevalecen el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres».

[63] SSTJUE de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, apdos. 99–100. Véase también STJUE de 28 de febrero de 2013, Beker, C-168/11, ECLI:EU:C:2013:117, apdo. 56; de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, apdo. 61; y de 15 de julio de 2021, BJ c. État belge, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605, apdos. 44–45.

no más de una vez[64]. El énfasis en preferiblemente se debe al hecho de que la atribución de beneficios personales y familiares en otro Estado miembro no siempre impide que el TJUE declare que el Estado de residencia incurre en un trato fiscal restrictivo cuando no considera en su integridad las circunstancias personales y familiares de sus residentes.

En efecto, en los asuntos *Imfeld y Garcet* y *BJ c. État belge*, el Estado de residencia justificó la falta de consideración de un beneficio fiscal relacionado con la situación personal y familiar de los contribuyentes en el hecho de que otro Estado miembro les había concedido un beneficio fiscal equivalente. El TJUE no aceptó este argumento, señalando que los contribuyentes en causa no tuvieron derecho a dicho beneficio fiscal en el Estado de residencia, no porque se beneficiaron de una ventaja equivalente en otro Estado miembro, sino porque el beneficio fiscal quedaba en todo caso anulado por la normativa fiscal del Estado de residencia[65]. En otras palabras, la normativa fiscal del Estado miembro de residencia establecía un régimen que automáticamente impedía la consideración de las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes en causa, con independencia de que sus circunstancias personales y familiares hubiesen sido consideradas en otro Estado miembro[66].

Aunque la justificación presentada por el Estado de residencia es adecuada para evitar la duplicación de beneficios fiscales relacionados con la situación personal y familiar de los contribuyentes, el régimen en causa va más allá de lo necesario para evitar esa duplicación de ventajas, corriéndose el riesgo de privar por completo a los contribuyentes que ejercen la libre circulación de la consideración de sus circunstancias personales y familiares.

Así, la atribución unilateral por parte de un Estado miembro de beneficios fiscales relacionados con la situación personal y familiar a los no residentes no es suficiente para justificar la falta de consideración de sus circunstancias personales y familiares en el Estado de residencia. Es imprescindible que exista, en la legislación fiscal del Estado de

---

[64] El TJUE, en la sentencia de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, apdo. 47, afirma que «la libertad de los Estados miembros de repartirse entre ellos el ejercicio de sus competencias tributarias, principalmente a fin de evitar la acumulación de ventajas fiscales, debe conciliarse con la necesidad de garantizar a los contribuyentes de los Estados miembros en cuestión que, al final, se habrá tenido debidamente en cuenta su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados hayan repartido entre ellos tal obligación». Tal y como explica Cerioni (2017: 165), la idea de conciliación planteada por el Tribunal parece significar que deben alcanzarse dos objetivos simultáneamente: por un lado, garantizar que se conceda a los contribuyentes el 100 por 100 de las ventajas fiscales relativas a su situación personal y familiar; por otro lado, garantizar que esas ventajas fiscales no se dupliquen, y que los contribuyentes no reciban en dos o más jurisdicciones más del 100 por 100 de esas ventajas fiscales.

[65] SSTJUE de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, apdo. 73; y de 15 de julio de 2021, BJ c. État belge, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605, apdo. 49.

[66] En el mismo sentido, Peeters (2014: 27); García Prats (2015: 27).

residencia, una correlación entre la negativa a conceder los beneficios fiscales relacionados con la situación personal y familiar y la atribución de beneficios fiscales equivalentes en otro Estado miembro.

Una vez más, este posicionamiento del TJUE ilustra la prioridad absoluta que se otorga a la consideración de la circunstancias personales y familiares en el seno de la UE, ya que el Tribunal no permite que la consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes que se acogen a la libre circulación se deje al azar, exigiendo esa consideración en algún Estado miembro.

5. ¿HACIA UN DERECHO SUBJETIVO A CONTRIBUIR SEGÚN LA CAPACIDAD ECONÓMICA EN LA UE?

Como ya se ha analizado, el principio de capacidad económica se integra en la estructura del sistema tributario de los Estados miembros, con independencia de las opciones políticas y de la configuración técnica concretamente empleada por cada Estado.

Pese a ello, el Derecho de la UE no consagra el principio de capacidad económica y no impone una obligación a los Estados miembros de tributación por la renta neta objetiva o subjetiva, lo que es una consecuencia lógica del hecho de que la fiscalidad directa ser competencia de los Estados miembros.

Ante tal escenario, el TJUE ha abierto el camino para la protección de la capacidad económica en el seno de la UE al amparo de las disposiciones generales de los Tratados de la UE que prohíben medidas discriminatorias o restrictivas de la libre circulación. Sin embargo, este planteamiento presenta limitaciones ya que se basa en herramientas pensadas para garantizar la libre circulación y no para la protección de la capacidad económica como tal.

En efecto, este planteamiento únicamente permite asegurar la tributación por la renta neta de contribuyentes en situación transfronteriza cuando esta tributación sea igualmente asegurada internamente por los Estados miembros en causa.

Así, por ejemplo, los contribuyentes que hayan ejercido la libre circulación serán sujetos a gravamen por su renta neta objetiva en ambos Estados miembros con los que se relacionen únicamente cuando ambos Estados establezcan deducciones por gastos relacionados con la actividad desarrollada.

Lo mismo ocurre con la tributación por la renta neta subjetiva, aunque con relación a este aspecto se verifica una complejidad acrecida, ya que no todos los Estados miembros con los que el contribuyente se

relaciona están obligados a considerar su situación personal y familiar. De hecho, como hemos observado, lo ideal es que se evite el doble disfrute de ventajas fiscales relacionadas con circunstancias personales y familiares.

Siguiendo la jurisprudencia del TJUE analizada supra, la consideración de las circunstancias personales y familiares corresponde siempre al Estado de residencia del contribuyente, ya que todos los residentes son comparables entre sí, con independencia de que hayan ejercido o no su derecho a la libre circulación. Además, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal, aunque los residentes y no residentes no estén, como regla general, en situación comparable en lo que se refiere a las circunstancias personales y familiares, su situación se vuelve comparable cuando los no residentes obtienen la (casi) totalidad de su renta en otro Estado miembro. En ese caso, ese otro Estado miembro debe considerar la situación personal y familiar de los no residentes al igual que lo hace con relación a sus propios residentes.

En rigor, la prohibición de medidas discriminatorias o restrictivas a la libre circulación y el juicio de comparabilidad que le es inherente difícilmente permitiría ir más lejos en la defensa de la tributación por la renta neta subjetiva en el seno de la UE.

Sin embargo, se asiste en la jurisprudencia del TJUE a una verdadera transmutación de lo que es la prohibición de discriminaciones y de restricciones a la libre circulación. Prueba de ello es el hecho de que, en los asuntos *X* y *Comisión/Estonia*, el Tribunal se libera del juicio de comparabilidad para llevar a cabo la protección de lo que es el derecho del contribuyente a contribuir según su propia capacidad económica, tratando de evitar que el ejercicio de la libre circulación garantizada en el seno del mercado interior pueda vulnerar ese derecho.

Pero, como decíamos, este planteamiento únicamente permite la protección de lo que es el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica cuando este sea un valor común a los Estados miembros con los que el contribuyente se relacione y exista cierta semejanza en la forma de concretarlo. Cuando así no lo sea, la transmutación llevada a cabo por el Tribunal de lo que es la prohibición de discriminaciones y de restricciones a la libre circulación no consigue mitigar la existencia de disparidades entre las legislaciones de los Estados miembros.

Un ejemplo de disparidad sería el caso de un contribuyente residente en un Estado miembro cuya legislación no prevea la concesión de ningún beneficio fiscal relacionado con la situación personal y familiar. El hecho de que el contribuyente obtenga una parte (que no sea la casi totalidad) de su renta en otro Estado miembro que sí considera las circunstancias personales y familiares de sus proprios residentes, no le permite exigir que ese otro Estado miembro tenga en cuenta sus

circunstancias personales y familiares como si fuera residente en ese Estado con fundamento en que su situación personal y familiar no ha sido considerada en su Estado de residencia.

En tal caso, la ausencia de concesión de beneficios fiscales relacionados con la situación personal y familiar en el Estado de residencia no se debe a la imposibilidad de que ese Estado los tenga en cuenta por falta de renta imponible para el efecto, sino que se debe a la ausencia de previsión legal, en ese Estado, de beneficios fiscales en esta materia[67].

De esta forma, pese a los avances protagonizados por el TJUE, todavía existen importantes desafíos en la protección del derecho a contribuir según la capacidad económica en el seno de la UE que no pueden ser superados con base en la prohibición de medidas discriminatorias o restrictivas a la libre circulación.

Para una real y efectiva protección del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica es necesario que este se conciba como un derecho subjetivo universal e indisponible que vincula a todos los poderes públicos, con fundamento directo en el ordenamiento jurídico de la UE, y en particular en los valores de la dignidad humana, la igualdad y la solidaridad en que se basa el proyecto europeo.

6. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo hemos pretendido evaluar en qué medida se puede hablar de derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica en el seno de la UE. Pese a los avances logrados por el TJUE, parece que todavía hay un largo recorrido por delante.

Es cierto que el principio de capacidad económica se reconoce y se integra en la estructura del sistema tributario de los Estados miembros,

---

[67] Este escenario se asemeja, en cierta medida, a la situación contemplada en la STJUE de 5 de julio de 2005, D, C-376/03, ECLI:EU:C:2005:424, que se refiere al impuesto sobre el patrimonio. En este caso, el 90 por 100 del patrimonio de un contribuyente estaba situado en el Estado miembro de residencia, mientras que los restantes 10 por 100 estaban situados en otro Estado miembro. El contribuyente solicitó que se aplicase en ese otro Estado miembro la fracción exenta para el cálculo del impuesto, un beneficio que únicamente estaba previsto para los residentes en ese otro Estado miembro. Según el contribuyente, el hecho de que el Estado miembro de residencia no establecía un impuesto sobre el patrimonio implicaba que, a este efecto, su situación personal y familiar no se tomara en consideración en ningún lado, ni en su Estado de residencia ni en el otro Estado miembro. Sin embargo, el TJUE concluyó que el otro Estado miembro no estaba obligado a concederle el beneficio que concede a sus propios residentes, ya que su situación no era comparable. Por otra parte, las diferencias entre los beneficios fiscales relacionados con la situación personal y familiar previstos en cada Estado miembro también pueden resultar en disparidades, como se puede observar en la STJUE de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409.

pero también es cierto que el Derecho de la UE no consagra expresamente el principio de capacidad económica y no impone que los Estados miembros lo observen. Como hemos estudiado, en el ámbito de la UE, no existe una obligación de que los Estados miembros graven a los contribuyentes por su renta neta, lo que es una consecuencia lógica del mantenimiento de la soberanía fiscal estatal.

No obstante, el TJUE protagoniza la defensa del derecho a contribuir según la capacidad económica, al promover la tributación por la renta neta en el contexto transfronterizo. Para tal efecto, el Tribunal se sirve de las disposiciones generales de los Tratados de la UE concebidas para proteger y asegurar la libre circulación en el seno del mercado interior e, incluso, transmuta la prohibición de discriminaciones y de restricciones para llegar más lejos en la protección del derecho a contribuir según la capacidad económica, en cuanto expresión de la dignidad humana.

Sin embargo, la defensa de la capacidad económica a través de normas pensadas para la protección de libertades económicas tiene necesariamente importantes limitaciones, no evitando las disparidades. La cabal protección del derecho a contribuir según la capacidad económica requiere su anclaje directo en el ordenamiento jurídico de la UE, y en particular en los valores de la dignidad humana, la igualdad y la solidaridad en el que se basa el proyecto europeo.

En definitiva, este enfoque permitiría asegurar la vinculación plena de todos los Estados miembros al ejercicio de su potestad tributaria en observancia de la capacidad económica de los contribuyentes, tanto en situaciones puramente domésticas como transfronterizas.

7. BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, A. (2016). «Foundation of the contemporary ability–to–pay principle in taxation in the thought of Saint Thomas Aquinas», en Jochum, H. *et al.* (eds.), *Practical Problems in European and International Tax Law*, IBFD: 1–16.

Bammens, N. (2020). «Free movement of citizens and family taxation», en Panayi, C. *et al.* (eds.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Elgar: 163–177.

Berliri, L. V. (1986). *El impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales.

Bizioli, G. y Reimer, E. (2020). «Equality, ability to pay and neutrality», en Panayi, C. *et al.* (eds.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Elgar: 51–74.

Casalta Nabais, J. (1998). *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina.

Cerioni, L. (2017). «Case note: X v Staatssecretaris van Financiën: A step forward in a proper application of the ability–to–pay principle in cross–border situations?», en *British Tax Review*, 2: 162–171.

Cors Meya, F. X. (1986). «Las tasas en el marco de un sistema tributario justo. Civitas», en *Revista española de derecho financiero*, 51: 325–340.

Cortés Domínguez, M. (1965). «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 60: 975–1053.

Domínguez Crespo, C. (2010). «The "ability to pay" as a fundamental right: rethinking the foundations of tax law», en *Mexican Law Review*, 3(1): 49–65.

— (2012). *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho tributario de la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales.

Englisch, J. (2014). «Ability to Pay», en Brokelind, C. (ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD: 439–463.

García Berro, F. (2022). «Familia y capacidad económica en la regulación del IRPF: claves actuales para superar viejas deficiencias», en Cubero Truyo, A. *et al.* (eds.), *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, 49–95.

García Prats, A. (2003). «La jurisprudencia del TJUE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)», *Revista española de derecho financiero*, 117: 61–113.

— (2013). «Revisiting "Schumacker": Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case–law on Direct Taxation», en Richelle, I. *et al.* (eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Springer: 1–42.

— (2015). «Subjective Ability to Pay: Schumacker», en Haslehner, W. *et al.* (eds.), *Landmark Decisions of the ECJ in Direct Taxation*, Kluwer Law International: 21–40.

— (2018). «El "prorrateo" de las ventajas fiscales personales y familiares, según el TJUE», *Quincena Fiscal*, 1–2: 103–152.

Giardina, E. (1961). *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè.

Herrera Molina, P. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons.

Herrera Molina, P. y García–Herrera Blanco, C. (2004). «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la Jurisprudencia Comunitaria sobre las Cláusulas Antiabuso y la reacción del legislador español)», *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 251: 47–76.

Lang, J. (2009). «Steuergerechtigkeit und Globalisierung», en Spindler, W. *et al.* (eds.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung*, Verlag Dr. Otto Schmidt.

Lang, J. y Englisch, J. (2012). «A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay», en Amatucci, A. (eds.), International Tax Law, Kluwer Law International: 261–339.

Manzoni, I. (1965). *Il Principio della capacità contributiva nell'ordinamento constituzionale italiano*, Giappichelli.

Martín Delgado, J. M. (1979). «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *Hacienda Pública Española*, 60: 61–93.

Martínez Sánchez, C. (2014). *El principio de equivalencia en el sistema tributario español*, Marcial Pons.

Moschetti, F. (1980). *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales.

Niesten, H. (2015). «Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumaker–Doctrine after Imfeld and Garcet», *EC Tax Review*, 24(4): 185–201.
Palao Taboada, C. (1976). «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II. Tecnos: 374–426.
— (2005). «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Revista española de derecho financiero*, 124: 767–783.
— (2018). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Thomson Reuters Aranzadi.
Peeters, B. (2014). «Mobility of EU Citizens and Family Taxation: A Hard to Reconcile Combination», *EC Tax Review*, 23(3): 118–120.
Rodríguez Bereijo, A. (2021). «El principio de capacidad económica en una encrucijada: (la problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)», *Anuario iberoamericano de justicia constitucional*, 25(1): 87–116.
Sáinz de Bujanda, F. (1963a). «Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, 7(16/17): 7–199.
— (1963b). *Hacienda y Derecho*, vol. 3, Instituto de Estudios Políticos.
Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, Marcial Pons.
Tipke, K. y Lang, J. (2010). *Steuerrecht*, 20.ª edición, Verlag Dr. Otto Schmidt.
Tipke, K. y Yamashita, D. (2002). *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*, Malheiros.
Traversa, E. (2015). «Objective Ability to Pay: The Gerritse Case», en Haslehner, W. *et al.* (eds.), *Landmark Decisions of the ECJ in Direct Taxation*, Kluwer Law International: 1–20.
Van Raad, K. (2010). «Non–Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates», *World Tax Journal*, 2(2): 154–161.
Vanistendael, F. (2010). «Is Fiscal Justice Progressing?», *Bulletin for International Taxation*, 64(10): 526–540.
— (2014). «Ability to Pay in European Community Law», *EC Tax Review*, 23(3): 121–134.
Vasques, S. (2008). *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina.