



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

APORTACIONES DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN MATERIA FISCAL A LA PRÁCTICA JURÍDICA¹

Por D^a. Marta Villar Ezcurra. Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU. Abogado

I. INTRODUCCIÓN. II. LA IMPORTANCIA DE LA JURISPRUDENCIA: ALGUNOS EJEMPLOS. III. DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS CONTRARIOS AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO. IV. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y LOS IMPUESTOS DIRECTOS. V. SELECCIÓN DE LOS CASOS MÁS RECIENTES.

I. Introducción

El presente trabajo tiene por objeto dar a conocer las principales aportaciones que en materia tributaria ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), especialmente, las que mayor relevancia pueden tener para la práctica jurídica. Como es sabido, la armonización fiscal lograda en el ámbito de la Unión Europea va más allá de las numerosas directivas sobre imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido, impuestos especiales y gravámenes sobre concentración de capitales) y las escasas directivas de aproximación de legislaciones en imposición societaria (relaciones matriz-filial, fusiones y otras formas de reagrupación empresarial)².

Alcanza hoy en día también a los impuestos sobre la renta de las personas físicas y a gravámenes de muy diversa naturaleza exigidos por entes públicos estatales, autonómicos, regionales o locales, que quedan afectados por la supeditación al respeto del ordenamiento jurídico comunitario, precisamente por la vía de las sentencias interpretativas y

declarativas de incumplimientos de estado del Tribunal de Luxemburgo.

Como apunta FALCÓN Y TELLA, la jurisprudencia comunitaria en materia tributaria dista «de haber alcanzado el grado de conocimiento y difusión que a estas alturas sería de esperar, no tanto desde una perspectiva universitaria o científica como sobre todo en la práctica profesional (...) Constituyen una realidad cotidiana los actos de liquidación, resoluciones y sentencias que prescinden de la normativa comunitaria aplicable. Probablemente, no es totalmente ajeno a este fenómeno una cierta "pereza" —llamémosla así— de los contribuyentes y sus asesores a la hora de alegar las Directivas (u otras normas comunitarias, podríamos añadir), ya sea para reclamar su aplicación preferente sobre las normas internas incompatibles con las mismas, o bien para instar una interpretación del ordenamiento interno a la luz del comunitario»³.

Destacaremos en las líneas que siguen su importancia en la construcción del Derecho comunitario tributario y en la aplicación práctica. Una de las peculiaridades a reseñar en contraste con la jurisprudencia emanada de otros tribunales es el recurso frecuente por parte del TJCE al denominado «efecto útil» de la norma («ut res magis valeat quam pereat») como un «medio para vigilar por la integridad del patrimonio jurídico que los Estados miembros han confiado a la Comunidad»⁴; otra, es la aplicación del criterio de interpretación teleológica o finalista, que juega un importante papel, dado el limitado juego de la interpretación literal⁵. Esta postura no debe sorprender, pues es coherente con el carácter dinámico del Derecho comunitario y la voluntad integracionista.

II. La importancia de la jurisprudencia: algunos ejemplos

Tomando prestadas palabras del profesor SACCHETTO, quisiera comenzar resaltando que la construcción de un Derecho comunitario tributario «se ha hecho en primer lugar sobre la base de un "Derecho jurisprudencial", y sólo en un segundo momento sobre la base de un Derecho positivo». Los sistemas jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea han tenido que esforzarse por dar cabida al principio del precedente que se ha ido introduciendo, precisamente, por la acción del TJCE⁶. Hoy se habla ya en la doctrina científica de una construcción tópica y no dogmática de este ordenamiento, que puede llevar al peligro de renunciar a la construcción de conceptos básicos y sólidos⁷.

Hay incluso materias, como el principio de no discriminación aplicado al área tributaria, en las que, como afirma CASADO OLLERO, «la información y la mera descripción (nor-

1 El texto responde, en lo esencial, a la conferencia impartida en el IV Curso sobre la Aplicación Judicial del Derecho Comunitario, organizado por el Ilustre Colegio de Abogados de Baleares. Agradezco a José Roca y Luis Isasi la amable invitación a participar en el Curso.

2 Sobre este tema *vid.* M. VILLAR EZCURRA, «La armonización fiscal prevista por el Derecho Comunitario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 252, 1999, pgs. 447-476.

3 Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Prólogo» a M. A. CAAMAÑO y J. M. CALDERÓN, *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 1996-1999*, La Ley, Madrid, 1996, pg. 27.

4 STJCE de 30 de mayo de 1989, asunto *Erasmus*, C-242/87, Rec. 1425.

5 Como afirma J. MEGRET, *Le droit de la Communauté Économique Européenne*, vol. 10, t. 1, ULB, 1983, pgs. 8-18.

6 Cfr. «Prólogo» a M. A. CAAMAÑO, J. M. CALDERÓN y A. J. MARTÍN, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, tomo II, 1996-1999, La Ley, Madrid, 2000, pg. L.

7 J. RAMALLO MASSANET, «1974/1998: La evolución doctrinal del Derecho financiero en España», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 100, 1998, pg. 729.

mativa) o el simple casuismo (jurisprudencial) inorgánico (de diferentes cuestiones concretas, pero inconexas) y, por definición, incompleto (al no ser nunca todas), prevalece sobre la construcción y categorización conceptual y el análisis y sistematización dogmática, ante cuyos retos nunca debiera claudicar la doctrina científica»⁸.

Al margen de estas cuestiones que tienen un indudable interés teórico en la medida que dificultan la dogmática jurídica, es innegable que la jurisprudencia comunitaria es hoy parámetro de la interpretación de nuestro Derecho tributario y pieza clave para la comprensión de muchos de sus institutos jurídicos, como el mismo principio de capacidad contributiva, que puede venir relativizado en su esencia y en su perspectiva constitucional por las exigencias comunitarias de liberalización de los Tratados, por el principio «quien contamina paga» o por el abuso de consideraciones de orden extrafiscal, como, por ejemplo, la defensa en el área de la Unión Europea de medidas fiscales que promuevan la creación de empleo o los sistemas de ahorro alternativos a los planes de pensiones, y que a la vez eviten la competencia fiscal lesiva.

También es de resaltar que existen *conceptos* que son autónomos, *propios del Derecho comunitario*, en los que la interpretación interna no debe ni puede separarse de las interpretaciones que de los mismos efectúe el Tribunal comunitario. Incluso existe una terminología propia de las normas comunitarias europeas. En otras palabras, algunas de las nociones jurídicas nacen en el Derecho comunitario (exacción de efecto equivalente, medida de efecto equivalente, ayuda de Estado, etc.) y otras, aunque son comunes a los sistemas jurídicos de los Estados miembros tienen necesariamente un significado y un sentido distinto al que le darían cada uno de ellos (imposición interior no discriminatoria, descuento a efectos del IVA, rama de actividad, la misma noción de Estado⁹). El TJCE tiene en cuenta al precisar estos conceptos las exigencias de la aplicación uniforme del Derecho comunitario, de manera que delimita su contenido sin reenvío expreso al Derecho de los Estados miembros, concretando autónomamente su sentido y alcance. Así, en el asunto *Freemans*¹⁰, interpretando la SD sobre IVA y las normas sobre determinación de la base imponible, se define en concepto de «descuento» en el sentido de la Directiva (aplicado a un sistema de promoción de ventas), afirmando que la base imponible en las entregas de bienes por correspondencia a partir de un catálogo a un cliente para su propio uso, cuando el proveedor concede a dicho cliente un *descuento sobre el precio* de catálogo, anotando en una cuenta separada a nombre de este último el importe de dicho descuento en el mo-

mento del pago de las mensualidades al proveedor, descuento que puede entonces ser inmediatamente retirado o utilizado de otra manera por el cliente, está constituida por el precio de catálogo íntegro de los bienes vendidos al cliente, reducido en la cuantía correspondiente al importe de dicho descuento en el momento en que el cliente lo retire o utilice de otra manera.

Esta sentencia, a pesar de pronunciarse para un caso muy concreto, tiene el interés de confirmar la línea jurisprudencial sobre el concepto de contraprestación –la realmente recibida– en el IVA (as. *Boots Company*¹¹, *Glawe*¹² y *Argos Distributors*¹³) y más en general, la importancia determinante de la neutralidad fiscal como principio interpretativo en este impuesto (as. *Elida Gibbs*¹⁴). Se separa, sin embargo, de los precedentes sobre máquinas automáticas (as. *Glawe*) y operaciones relativas a los juegos de azar, argumentando el TJCE que «no parece oportuno extraer conclusiones generales de la imposición de dichas operaciones para su aplicación a la imposición de las entregas ordinarias de bienes» (apartados 27, 28, 30 y 36).

La aportación más significativa de esta sentencia en relación con la jurisprudencia anterior es, precisamente, el concepto de descuento en la Directiva, que el Tribunal condiciona, bien a que el descuento se retire, bien a que se utilice de otra manera el importe anotado en la cuenta separada, todo ello en el marco de un sistema de promoción como el descrito en los hechos.

Como se aprecia, la interpretación autónoma y uniforme se busca y encuentra por el TJCE en el contexto de la disposición interpretada y en el fin perseguido por la reglamentación de que se trate. Así, por ejemplo, en muchas de las sentencias dictadas en aplicación de las Directivas de IVA es el principio de *neutralidad fiscal* el invocado para argumentar la decisión del Tribunal comunitario y primar el *derecho a deducir* las cuotas soportadas frente al formalismo exigido por algunos Estados en materia de obligaciones de facturación¹⁵.

Es innegable que no es sólo exigible en la aplicación de nuestras normas una interpretación conforme a la Constitución, sino también conforme al Derecho comunitario, y además, tal y como es interpretado por el Tribunal de Justicia comunitario, que, en palabras de VANISTENDAEL, conduce a la integración europea allí donde las instituciones políticas no quieren o no pueden llegar¹⁶. Otros prefieren denominar a este efecto «armonización de segundo grado» o «armonización negativa», reconociendo el primer grado o el carácter de «positiva» a la armonización normativa por medio de directivas, donde el obstáculo del sistema de voto en el Consejo

8 G. CASAIX OLLERO, «Prólogo» a J. SANTA-BÁRBARA RUIZ PÉREZ, *La no discriminación fiscal*, Edersa, 2001, pg. 28.

9 Esta noción varía, además, según la norma comunitaria que esté siendo objeto de aplicación. Es distinta la noción a efectos de la invocación del efecto directo vertical, del concepto de «medida estatal» en el ámbito de la libre circulación de mercancías o de la libre circulación de personas. Sobre el tema, *vid.* J. MAILLO GONZÁLEZ-ORUS, «La noción de Estado en la relación al efecto directo vertical de las directivas: aplicación al caso español», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 6, 1999, pgs. 80 y ss.

10 STJCE de 29 de mayo de 2001, As. C-86/99, Rec. 4167.

11 STJCE de 27 de marzo de 1999, *Boots Company*, As. C-126/88, Rec. 1235.

12 STJCE de 5 de mayo de 1994, *Glawe*, As. C-38/93, Rec. 1679.

13 STJCE de 24 de octubre de 1996, *Argos Distributors*, As. C-288/94, Rec. 5311.

14 STJCE de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs*, As. C-317/94, Rec. 5339.

15 STJCE de 14 de julio de 1988, *Jeunehomme*, As. C-123/87 y 330/87, Rec. 4517, STJCE de 9 de junio de 1992, *Comisión c. España*, As. C-96/91, Rec. 3805. *Vid.* Directiva 2001/115/CE del Consejo, sobre simplificación en obligaciones de facturación, de 20 de diciembre de 2001 (DO L, núm. 15, de 17 de enero de 2002).

16 *Cfr.* F. VANISTENDAEL, «The role of the European Court of Justice at the supreme judge in tax cases», *EC Tax Review*, 1996-3, pgs. 114 y ss.

por unanimidad ha sido y sigue siendo causa principal de la insuficiente construcción normativa en el ámbito tributario¹⁷.

Pero es de justicia decir que no todo han sido alabanzas. También se ha tachado al Tribunal comunitario de un excesivo «activismo judicial»,¹⁸ pues en no pocas ocasiones ha ido mucho más allá del espíritu de los preceptos y se ha erigido en «cuasi-legislador», desequilibrando el difícil juego de fuerzas del sistema institucional¹⁹ e incluso poniendo en peligro la aceptación de la primacía sobre el orden interno. Pensemos en las reticencias del Tribunal Constitucional alemán a aceptar el Tratado de Maastricht (sentencia de 13 de octubre de 1993) por no ceder el control de la defensa de los derechos humanos.

Pese a las voces críticas, debemos, sin embargo, reconocer al TJCE la importante labor desempeñada desde los inicios la construcción de los principios jurídicos de efecto directo o primacía, plenamente operativos en lo que a la materia tributaria se refiere. Precisamente, una de las primeras y más importantes sentencias donde se enunciaron ambos principios se dictó para un caso fiscal. Me refiero al asunto *Van Gend & Loos*²⁰, en el que se discutía la legalidad de una norma holandesa que aumentaba el importe del derecho de aduana a la importación de forma contraria a la obligación de no hacer del entonces artículo 12 del Tratado de Roma.

Siendo la mayor parte de las normas comunitarias en materia tributaria directivas de armonización, es oportuno recordar las aportaciones de la jurisprudencia comunitaria sobre el efecto directo, esto es, la posibilidad de que los particulares puedan invocarlas ante órganos jurisdiccionales internos. Como es sabido, en un primer momento se negaba el efecto directo con el argumento de la doble regulación comunitaria y nacional que exige esta particular forma de legislar, dejando margen de actuación a los Estados. Esto supone que, en principio, se incumple uno de los requisitos predicables del efecto directo, esto es, que se trate de normas incondicionales, no sólo claras y precisas. Sin embargo, el TJCE superó pronto este obstáculo formalista (ya en los años setenta) y terminó por admitir el efecto directo fundamentalmente por dos razones: la primera, porque el incumplimiento por parte de los Estados miembros en la transposición no puede perjudicar a los afectados, quienes deben ser protegidos en sus derechos si la Directiva los reconoce; la segunda, por el hecho de que cada vez más las directivas son muy detalladas, con lo que determinadas disposiciones son claras, precisas, completas e incondicionales y al reunir tales

requisitos pueden crear directamente derechos para los particulares.

Por ello, se ha admitido por el Tribunal que las normas contenidas en las directivas pueden tener efecto directo, bien cuando haya expirado el plazo fijado para que los Estados miembros traspongán el contenido de las mismas y no hayan adoptado medida alguna, bien cuando los Estados miembros hayan adoptado incorrectamente las normas internas de adaptación a las directivas. Así, en la sentencia *Brickmann*²¹, en un asunto donde se enjuiciaba la legislación alemana de impuestos al tabaco y su conformidad con la Directiva comunitaria, el TJCE ha vuelto a decir que «el hecho de que la Directiva en cuestión conceda un margen de apreciación a los Estados no impide que los justiciables puedan exigir a éstos los comportamientos que se derivan con claridad de la norma comunitaria». En este asunto, el legislador alemán había optado por una fórmula de imposición no prevista en el artículo 3 de la Directiva (gravamen «ad valorem», específico por cantidades o mixto), por lo que el Tribunal interpretó que la normativa alemana era contraria a la Directiva.

Ha de advertirse que la afirmación del reconocimiento del efecto directo de las directivas se admite sólo en sentido vertical, esto es, en reclamaciones frente al Estado (asunto *Van Duyn c. Home Office*²²), y se ha negado en sentido horizontal (asunto *Faccini Dori*²³). Ante la negativa, y a modo de «compensación», a partir de los años noventa el Tribunal ha posibilitado a los particulares otras vías de protección a sus derechos.

Así, en el asunto *Marleasing*²⁴ afirmó que el juez nacional queda obligado a interpretar el Derecho nacional a la luz del texto y la finalidad de la Directiva para alcanzar de este modo el resultado previsto por la misma (por la «cláusula de buena fe o de cooperación» contenida en el artículo 5 del Tratado –actual 10–).

Una segunda vía se abrió con el asunto *Francovich*²⁵, en el que se admitió, como medida comunitaria (no nacional), la posibilidad de que un particular solicite al Estado miembro incumplidor una indemnización siempre y cuando concurren tres condiciones: que la directiva tenga por objeto y resultado atribuir derechos a los particulares; que el contenido de estos derechos pueda resultar identificado con arreglo a las disposiciones de la directiva, y que exista relación de causalidad entre la infracción del Estado y el daño sufrido por el particular que reclama su reparación. A modo de ejemplo, recientemente se ha afirmado que constituye una violación caracterizada capaz de generar responsabilidad del Estado miembro, la aplicación de una exención general del IVA a la

17 La dicotomía «armonización positiva»-«armonización negativa» es terminología que PENDER (1966) acogió de TENBERGEN (1954) referida al fenómeno de la integración «positiva y negativa» que ha sido posteriormente extendida en el campo de lo económico y lo jurídico. Vid. A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización de la imposición directa en las Uniones Económicas: lecciones desde la Unión Europea», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, núm. 5, 2000, pg. 223, nota 8.

18 I. SINCLAIR, «The role of the European Court in the Light of it Envolving Jurisprudente», en: *The interpretation of the Community Law and the Role of the European Court*. UK Association for European Law, 1976, pg. 18.

19 Se ha criticado al TJCE el haber llegado por vía jurisprudencial a lo que los Estados miembros no parecen aceptar por vía legislativa, cfr. J. MEGRET, *op.cit.* pgs. 23-24.

20 STJCE de 5 de febrero de 1963, As. 26/62, Rec. 5.

21 STJCE de 15 de junio de 2000, As. C-365/98, Rec. 4619.

22 As. C-41/74, STJCE de 4 de diciembre de 1974, Rec.1327. Se rechaza, sin embargo el efecto vertical inverso (Estado contra particular) que supondría privilegiar al Estado incumplidor.

23 STJCE de 14 de julio de 1994, As. C-91/92, Rec. 3325.

24 STJCE de 13 de noviembre de 1999, As. C- 106/89, Rec. 4135.

25 STJCE de 19 de noviembre de 1991, As. C- 6/90 y 9/90, Rec. 5357.

puesta a disposición de terceros de locales u otras instalaciones, así como accesorios o aparatos para la práctica del deporte y de la educación física, sin que dicha exención general figure en el artículo 13 de la SD²⁶.

Por último, la tercera forma en que el Tribunal ha flexibilizado su radical postura de negar el efecto directo horizontal de las directivas ha sido integrando al máximo el concepto de Estado. En el asunto *Marshall* (1986)²⁷, ya se afirmó que las disposiciones de la Directiva podían ser directamente aplicadas contra la *autoridad sanitaria* en la medida en que dicho organismo podía ser considerado como un «órgano del Estado». En sentencias posteriores, casuísticamente se ha ampliado la interpretación del concepto «Estado» incluyendo a las autoridades fiscales, las autoridades locales o regionales, las constitucionalmente independientes, encargadas del mantenimiento del orden y de la seguridad pública o incluso a «una empresa estatal concesionaria de un servicio público» (como ha ocurrido en el asunto *Foster*)²⁸. Más recientemente, se ha elaborado un nuevo criterio para identificar a las partes, en especial a la parte pasiva de la relación, que supone una ampliación del alcance del efecto vertical y, consecuentemente, de la efectividad de las directivas. Lo trascendente hoy es identificar a la persona a cargo de la cual la directiva impone la obligación concreta, persona a la que algún autor denomina el *obligado secundario*²⁹.

Queda, pues, claro que las normas fiscales incluidas en directivas son alegables por los particulares ante los tribunales internos y, por supuesto, ante la Administración que aplica las normas tributarias.

Pero el particular puede invocar para proteger sus derechos no sólo normas comunitarias, sino también sentencias del TJCE. Esto es lo que se conoce en la doctrina como el «acto aclarado», que requiere el análisis previo del valor de las sentencias del TJCE, tema al que nos referiremos a continuación.

Las sentencias que resuelvan cuestiones prejudiciales planteadas por jueces internos tienen valor interpretativo de los actos comunitarios. A diferencia de otros efectos como los predicables de las sentencias del Tribunal Supremo o de las del Tribunal Constitucional, la interpretación del TJCE por la vía del artículo 234 TCE (antiguo artículo 177 TCE) no tiene efectos de «cosa juzgada», sino de «cosa interpretada», pero de manera objetiva y abstracta³⁰, por lo que tiene efectos «erga omnes», erigiéndose en auténtica interpretación con fuerza obligatoria desde que la norma entró en vigor. Y tales efectos se predicen respecto a todo aquél que pretenda basarse en la norma comunitaria rectamente interpretada con independencia del Estado que pudiera haber sido parte en el

proceso ante el Tribunal de Luxemburgo, pues tanto las directivas de armonización fiscal como la doctrina que resulta de la jurisprudencia del TJCE tienen un valor preeminente sobre cualquier otro cuerpo legal o jurisprudencial interno, lo cual no es ni más ni menos que expresión del principio de primacía del Derecho comunitario sobre los ordenamientos internos. En palabras de CIENFUEGOS MATEO³¹, la sentencia prejudicial es un acto jurisdiccional vinculante para el juez nacional y para cualquier sujeto llamado a aplicar o a garantizar la aplicación de la norma interpretada (as. *Da Costa*³²).

¿Qué ocurre con las sentencias que resuelven recursos de incumplimiento contra el Estado? Si declaran que ha habido una conducta de incumplimiento, la sentencia indicará la razón y la norma afectada. El legislador deberá entonces modificar la norma declarada contraria al ordenamiento comunitario, y los particulares podrán hacer valer ante la Administración y los tribunales la decisión del Tribunal comunitario, aun en el caso en que el Estado no modifique la norma declarada ilegal. No obstante, si la norma se mantiene formalmente en vigor, esta actitud de nuevo incumplimiento puede generar a su vez responsabilidad al Estado legislador, como se reconoció en el asunto *Brasserie du Pêcheur y Factortame III*³³, al declarar el TJCE que «el principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al legislador nacional».

En otras palabras, no basta la inaplicación de la norma interna contraria al Derecho comunitario —efecto *exclusión*—, para cumplir con la sentencia declarativa de incumplimiento, sino que existe también incumplimiento por el mero hecho de mantenerla formalmente en vigor aunque no se aplique. Es exigible tramitar y además en un plazo razonable las reformas normativas necesarias para adecuar el ordenamiento interno al comunitario. En otro caso, la responsabilidad del Estado queda comprometida por un nuevo incumplimiento (artículos 226 y ss. TCE, antiguos artículos 169 y ss.). De seguir existiendo una norma interna incompatible con la comunitaria, debe solicitarse en la medida en que sea posible que se resuelva el caso según la norma comunitaria —efecto *sustitución*—.

Una buena muestra del proceso de incorporación de pronunciamiento del TJCE a la normativa española lo tenemos en el supuesto de la sentencia *Gabalfrisa*³⁴ en materia de deducciones en el IVA. Se declaró por el TJCE la incompatibilidad del artículo 111 de la Ley española de IVA con la SD, tanto por obligar a la declaración previa como por limitar al

26 STJCE de 18 de enero de 2001, As. C-150/99, *Vesta staten y Stockhom*, comentada por M.A. HERRERA MOLINA, en *Crónica Tributaria*, núm. 98/2001, pgs. 207-210.

27 STJCE de 26 de febrero de 1986, As. C-152/84, Rec. 737.

28 STJCE de 12 de julio de 1990, As. C-188/89, Rec. 3313.

29 Vid. J. MAILLO GONZÁLEZ-ORÚS: «Efecto directo limitado de las Directivas: alcance y significado. ¿En qué medida los particulares pueden sufrir perjuicios derivados de una Directiva?», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, núm. 204, diciembre de 1999.

30 J. BOULOIS, «À propos de la fonction normative de la jurisprudence. Remarques sur l'oeuvre jurisprudentielle de la Cour de justice des Communautés européennes», *Mélanges Marcel Waline*, 1974, pgs. 144 y ss.

31 Cfr. M. CIENFUEGOS MATEO, *Las Sentencias Prejudiciales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los Estados Miembros*, J.M. Bosch ed., Barcelona, 1998, pg. 35.

32 STJCE de 27 de marzo de 1963, As. C-28-30/62.

33 STJCE de 5 de marzo de 1996, As. Ac. C-46/93, C-48/63, Rec. 1029.

34 STJCE de 21 de marzo de 2000, As. Ac. C-110/98 a C-147/98, Rec. 1577. Vid. por todos, C. CHECA GONZÁLEZ, «La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas» en *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2001.

plazo del año el inicio de la actividad. En efecto, quien tiene la intención, confirmada por datos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica, en el sentido del artículo 4 de la SD, y realiza los primeros gastos de inversión al efecto, debe ser considerado sujeto pasivo, y al actuar como tal, tendrá derecho a deducir, de inmediato, el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar el inicio de la explotación efectiva de su empresa (apartado 47 de la sentencia).

La Dirección General de Tributos dictó la Resolución 1/2000, de 11 de octubre de 2000, para dar cumplimiento a la sentencia pese a que la norma declarada ilegal se mantenía en vigor. Posteriormente, la Ley 14/2000 de acompañamiento a la Ley de presupuestos de 2001 dio nueva redacción a los artículos afectados (5, 93, 105.3, 111, 112 y 113) de la LIVA.

Algunos tribunales españoles, sin embargo, han seguido la línea de la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 1998, y han considerado que la omisión de la preceptiva declaración previa para recuperar las cantidades pagadas por IVA antes del inicio de las actividades *impide* el ejercicio anticipado del derecho a la deducción, *pero no extingue* tal derecho, que puede ser ejercitado por la empresa una vez iniciada la actividad y presentadas las declaraciones correspondientes (*vid.* STSJ Andalucía de 24 de abril de 2001 o Res. TEAC de 17 de enero de 2001). Tal criterio contradice abiertamente el del Tribunal de Luxemburgo.

III. Devolución de tributos contrarios al ordenamiento comunitario

La eficacia naturalmente retroactiva de las sentencias del TJCE implica el derecho a revisar las relaciones jurídicas agotadas en el pasado y, en particular, a reclamar la devolución de lo ingresado indebidamente en aplicación de una norma interna que ha sido declarada contraria al ordenamiento comunitario o que resulta contraria por la interpretación del TJCE. Es ésta la «consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los ciudadanos por las disposiciones comunitarias»³⁵. Sólo en ocasiones contadas, declarándolo expresamente, y con carácter «completamente excepcional» puede el Tribunal de Luxemburgo negar los efectos retroactivos de sus sentencias en atención, bien a la gravedad de las repercusiones económicas deducida de exigencias imperiosas de seguridad jurídica, bien a la posibilidad de que la devolución provoque un enriquecimiento injusto³⁶.

En el estado actual de la jurisprudencia, el riesgo de repercusiones económicas graves no es ya causa suficiente para negar eficacia retroactiva (*as. Bautiaa*³⁷), *pues, como se ha*

considerado, llevaría a la paradoja de que las violaciones más graves al Derecho comunitario «recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que puedan entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros». Además, desde el asunto *Denkavit*³⁸, las posibilidades de limitar los efectos retroactivos de las sentencias en atención a los motivos presupuestarios alegados se han visto muy reducidas. Si se ha atendido a esta circunstancia, sin embargo, en una sentencia de 9 de marzo de 2000³⁹ con ocasión de la declaración de ilegalidad de un impuesto municipal austriaco a los helados y las bebidas, en que se tuvo en cuenta que la devolución de impuestos contrarios al artículo 33 de la SD equivaldría al 0,9 del PIB de Austria, aparte de que se consideraron también otras circunstancias, como fueron el elevado número de transacciones de importes reducidos que habrían de tener lugar y los problemas derivados de la devolución de un impuesto soportado por los contribuyentes. Como hemos avanzado, también puede limitar los efectos retroactivos de las sentencias la prueba de que la devolución de lugar a un enriquecimiento injusto, pero según la jurisprudencia (*as. Comateb*⁴⁰) ésta corresponde a la Administración y es prueba difícil, pues normalmente el mayor precio del producto como consecuencia del impuesto probablemente repercuta en el volumen de ventas del beneficiario (en línea con la jurisprudencia *Just*⁴¹). En cualquier caso, debe el juez nacional valorar las pruebas a la luz del caso concreto (apartado 25 de la sentencia *Comateb*).

La retroactividad de las sentencias del TJCE lleva, pues, al reconocimiento de un derecho de extraordinaria importancia para los contribuyentes, cual es el de la devolución de los tributos pagados bajo el amparo de una norma no conforme al Derecho comunitario, que pronto empezó a reconocerse por el Tribunal comunitario. No es posible, entonces, negar la devolución sobre la base de la firmeza de la propia liquidación, aunque sí puede rechazarse, como se verá, la devolución, por haber prescrito el derecho a la misma. Además, como exponeremos más adelante, habrán de observarse determinados procedimientos, encaminados a constatar si concurren los presupuestos y, verificado lo anterior, a ejecutar la devolución.

Se trata éste de un supuesto de ingreso indebido «sobrevenido» (GARCÍA NOVOA)⁴², por cuanto que el carácter indebido trae causa del criterio manifestado por el TJCE. No obstante, respecto a la determinación del momento de la exigibilidad de los ingresos y al cómputo de los plazos de prescripción o caducidad, los tribunales exigen que la devolución se solicite *en el momento de corregirse el incumplimiento*⁴³. Esto no significa que nuestros tribunales no reconozcan el carácter vinculante de las sentencias interpretativas del TJCE; lo que ocurre es que vienen entendiendo que el plazo para recurrir sólo se abre desde la entrada en vigor de la norma en cuya virtud se produjo la adaptación a la normativa comunitaria⁴⁴. Pero si no se produce la corrección norma-

35 STJCE de 2 de febrero de 1988, As. C-309/85, Rec. 355.

36 Sobre estas limitaciones puede consultarse la jurisprudencia citada en M. VILLAR ZCURRA y P. M. HERRERA MOLINA, «Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1999, pgs. 9-30.

37 STJCE de 13 de febrero de 1996, As. Ac. C-197/94 y C-252/94, Rec. 505.

38 STJCE de 31 de marzo de 1992, As. C-200/90, Rec. 2217.

39 STJCE de 9 de marzo de 2000, As. C-437/97, Rec. 1157.

40 STJCE de 14 de enero de 1997, As. C-192/95, Rec. 165.

41 STJCE de 27 de febrero de 1980, As. C-68/79, Rec. 501.

42 Cfr. C. GARCÍA NOVOA: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF, Madrid, 1993, pg. 122.

43 *Vid.* STSJ de Madrid, de 13 de octubre de 1995.

44 FJ 3ª de la STSJ de Madrid, de 13 de octubre de 1995, en consonancia con los asuntos *Emmot* y *Fantask*.

tiva en el orden interno, siempre se puede recurrir los actos de liquidación contrarios a la norma comunitaria y, desde luego, el Estado en cuestión incurrirá en una conducta de incumplimiento.

Respecto al procedimiento a seguir en los contenciosos de devolución de tributos por causa de violación del Derecho comunitario, el TJCE ha declarado reiteradamente que incumbe al ordenamiento interno de cada Estado miembro regular los procedimientos para la reclamación de cantidades pagadas indebidamente. Se trata de una manifestación del principio de autonomía institucional y procedimental, en ausencia de disposiciones comunitarias en la materia. Desde el punto de vista procedimental es norma básica en nuestro ordenamiento interno el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que, como señala FALCÓN Y TELLA, «representa un cierto avance en la unificación del régimen jurídico en la medida en que contempla, junto a la devolución de ingresos indebidos en sentido estricto, ciertos supuestos de devolución de sanciones... y, sobre todo, en la medida en que se prevé la aplicación supletoria de dicha norma a las devoluciones previstas en la normativa específica de los distintos tributos y, más ampliamente, a todas las devoluciones de ingresos de Derecho público».

Se han declarado en este tema como «auténticos principios de Derecho comunitario» los de equivalencia y efectividad que, de otro lado, se reconocen también para otras materias e incluso con otra formulación en el ámbito sancionador⁴⁵, siempre como expresión de la «cláusula de buena fe» del artículo 10 TCE («ex» artículo 5). De acuerdo con el principio de *equivalencia*, la regulación interna debe prever un procedimiento aplicable indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones. El principio no obliga, sin embargo, a un Estado miembro a otorgar a las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones de Derecho comunitario un régimen de repetición interno más favorable⁴⁶. Por su parte, el principio de *efectividad* significa que el sistema interno no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Tal principio se ha enunciado con ocasión de la invocación por algunos Estados de plazos de prescripción o caducidad más cortos por referencia a los plazos aplicables ante infracciones de orden interno. El Tribunal ha reconocido «la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados»⁴⁷. Pero en ningún

caso pueden los plazos ser tan cortos que imposibiliten el ejercicio del derecho.

En cuanto a los plazos de prescripción oponibles en el ejercicio de la acción de devolución de derechos, el plazo es, en nuestro ordenamiento, el general de cuatro años [artículos 64 d) y 65 LGT], plazo razonable según la jurisprudencia comunitaria⁴⁸. Este plazo sería el aplicable a los casos de devoluciones deducidas de tributos autoliquidados. Pero si se trata de supuestos de devolución «indirecta», esto es, que traen causa de un acto administrativo de liquidación cuya ilegalidad se aduce, el contribuyente dispone de un breve plazo de *quince días* para presentar reclamación económico-administrativa, de manera que el acto firme por el transcurso de este plazo sólo puede ser objeto de revisión mediante los procedimientos especiales o extraordinarios de revisión (artículos 153, 154, 159 y 171 LGT).⁴⁹ No obstante, algún Tribunal ha reconocido para estos casos la posibilidad de instar la devolución, sin instar formalmente los procedimientos especiales de revisión⁵⁰.

Podría aducirse, al menos en una primera lectura de la jurisprudencia comunitaria, que el plazo de quince días para reclamar en vía económico-administrativa, podría colisionar con el principio de efectividad al constituir, como reconoce el Consejo de Estado en su Dictamen núm. 54.200, de 8 de junio de 1990, un «límite indirecto a la efectividad del derecho a la devolución que tiene un plazo de prescripción más amplio, e incluso puede significar la imposibilidad de su ejercicio», aunque dicho plazo sea común para reclamaciones que traigan causa de vulneraciones del ordenamiento nacional y del comunitario, pues la posibilidad de acudir a los procedimientos de revisión de oficio no garantiza tal y como viene siendo interpretada por nuestros tribunales, una vía efectiva para recurrir actos firmes y, por tanto, para hacer valer la eficacia del Derecho comunitario. Tampoco es argumento de peso el que la reparación pueda obtenerse por la vía de la *responsabilidad patrimonial* de la Administración (*Comateb*), pues es ésta una *vía complementaria* y no sustitutiva para los particulares afectados, y además se exige que la violación al Derecho comunitario sea manifiesta y grave, es decir, requisitos mucho más estrictos.

No obstante, en el actual momento en que se encuentra la jurisprudencia comunitaria sobre el tema, aunque el plazo de quince días no parece «razonable», y hace «prácticamente imposible o excesivamente difícil» el ejercicio de derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, no sería de forma rotunda contrario al principio de efectividad en la medida, pues no se «priva absolutamente» de la posibilidad de alegar la norma comunitaria si se atiende a la juris-

45 De acuerdo con el principio de asimilación, «se exige que los Estados impongan sanciones análogas a las previstas en los ordenamientos nacionales y que éstas sean efectivas, proporcionadas y disuasivas». Sobre el tema, *vid.* A. LOZANO MANERO, «Hacia una política penal común: posibilidades y obstáculos», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 10, 2001, especialmente pgs. 534-535.

46 STJCE de 15 de septiembre de 1998, As. C-231/96, *Edis*, Rec. 4951. Cfr. desde una perspectiva más amplia, C. GARCÍA NOVOA: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, cit., pgs. 435 y ss., y F. SERRANO ANTÓN, *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1997 pgs. 321 y ss.

47 *Ibidem*.

48 En doctrina, por todos, *vid.* A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO: «Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario», *Noticias de la Unión Europea* núm. 16, diciembre, 1998, pgs. 41 y ss.

49 *Vid.* la STS de 7 de febrero de 1998, dictada en recurso de casación en interés de ley, en la que niega que pueda hablarse de error de hecho en una declaración-liquidación hecha bajo la égida de una norma después declarada nula.

50 *Vid.* SSTSJ de Valencia de 2 de noviembre de 1998, y 30 de noviembre de 1998, que ha sido objeto de crítica por C. PALAO TABOADA, en «Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 195/1995, pgs. 5-26.

prudencia *Jonson* y recientemente *Roquete Frères*⁵¹. Sólo cabría una solución distinta si este plazo tan breve fuera aplicable única y exclusivamente a las acciones de devolución de tributos basadas en Derecho comunitario (sentencia *Roquette Frères*).

Con relación a nuestro ordenamiento, MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO han considerado que «lo realmente importante es que dentro del plazo se permita la alegación de la vulneración del Derecho comunitario y que ese plazo no sea discriminatorio», si bien no se les escapa que «el establecimiento de plazos cortos de caducidad para la interposición de los recursos puede suponer un límite indirecto a la efectividad del derecho a la devolución (...) e incluso puede significar la imposibilidad de su ejercicio, pero ello tanto para reclamaciones de ingresos indebidos por vulneración del ordenamiento comunitario como del nacional»⁵². En nuestra opinión, lo relevante desde el punto de vista comunitario es precisamente el respeto al principio de efectividad y éste se respeta si existen vías no discriminatorias de hacer valer *suficientemente* los derechos garantizados por el ordenamiento comunitario. De quedar imposibilitado el ejercicio del derecho a la devolución, pese a que no haya discriminación procedimental entre causa comunitaria y causa interna, se estaría infringiendo el principio de efectividad. Pensemos en un acto de liquidación contrario al Derecho comunitario, que se convierte en firme por el transcurso del plazo de quince días, cuando habiendo sentencia del TJCE que confirma la ilegalidad de la norma en que se basa el acto administrativo, el ordenamiento interno la mantiene formalmente en vigor sin corregir la situación de incumplimiento.

Respecto a los límites temporales de los efectos retroactivos, no podemos dejar de referirnos a la criticada postura inicialmente sostenida por el Tribunal de Luxemburgo en el asunto *Emmoti*⁵³ (en materia de seguridad social, que se trasladó al ámbito de los ingresos tributarios en el asunto *Denkavit*), según la cual «hasta el momento de adaptación del Derecho interno a la Directiva, el Estado miembro que incumple su obligación no puede proponer la excepción de extemporaneidad de una acción judicial ejercitada en su contra por un particular, con el fin de proteger los derechos que le reconocen los preceptos de la Directiva, de manera que sólo a partir de ese momento podrá empezar a correr un plazo para recurrir previsto en el Derecho nacional» (apartado 23). Este criterio implicaba «una responsabilidad retroactiva casi ilimitada de los Estados miembros cuando vulneran las disposiciones de una directiva que tienen efecto directo»⁵⁴ que permitía retrotraerse hasta la entrada en vigor de la norma comunitaria violada aunque ésta hubiera tenido lugar veinte o treinta años atrás, sin que fueran oponibles

plazos de prescripción o caducidad. Por ello, no es de extrañar que el Tribunal matizara su postura en sentencias posteriores, recordando que la solución adoptada en *Emmot* se justificaba por las circunstancias del caso concreto en el que la aplicación de las normas nacionales implicaba la inaplicación del Derecho comunitario que invocaba el particular (entre otros, as. *Fantask*⁵⁵, apartado 51), y, volviendo, en consecuencia, al principio de autonomía procedimental. También ha tenido ocasión de concretar qué plazos son o no conformes con las exigencias del Derecho comunitario, admitiendo plazos de caducidad tan cortos como, por ejemplo, el de 30 días (casos *Rewe* y *Comet*), sin entrar a analizar en concreto el posible conflicto con el principio de efectividad⁵⁶.

Finalmente, debe también destacarse el hecho de que los tribunales económico-administrativos hayan aceptado plenamente las exigencias del ordenamiento comunitario en devolución de ingresos, lo cual llama la atención si se tiene en cuenta que no siempre es fácil que se separen de los criterios de los órganos gestores. Una buena muestra nos la ofrece la Resolución del TEAR de Cataluña de 12 de mayo de 1999, que reconoció en vía económico-administrativa el derecho a la devolución de cantidades ingresadas en aplicación de normas contrarias al ordenamiento comunitario, en concreto haciéndose eco de la sentencia declarativa del incumplimiento de España de la SD IVA por limitar cuantitativamente la exención de los servicios deportivos. No obstante, como destaca FALCÓN Y TELLA, comentando esta resolución, lo coherente con el ordenamiento comunitario hubiera sido proceder a la devolución de oficio, en lugar de esperar petición expresa de devolución del contribuyente. Además, «si se generalizase la devolución de oficio, la Administración sería más diligente a la hora de detectar y eliminar normas e interpretaciones claramente incompatibles con las directivas comunitarias, que desgraciadamente no son infrecuentes en los sectores afectados por la armonización fiscal»⁵⁷.

Pensemos en las muchas normas de nuestro ordenamiento tributario que han sido declaradas incompatibles con el Derecho comunitario y, por tanto, permiten solicitar la devolución de lo pagado: el régimen de IVA aplicable a las entidades deportivas⁵⁸, la aplicación del gravamen de actos jurídicos documentados a las escrituras de desembolso de dividendos pasivos (as. *Solred*⁵⁹), el arbitrio insular de Canarias⁶⁰ o, más recientemente, en el IVA, los pronunciamientos respecto a las cuotas deducidas antes del inicio de la actividad (sentencia *Gabalfrisa*) y a la aplicación del tipo reducido a los peajes⁶¹, y en ayudas fiscales contrarias al Tratado, el caso de

51 STJCE de 28 de noviembre de 2000, As. C-88/99, que hemos comentado en Crónica Tributaria núm. 98/2001, pgs. 183-187.

52 A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución...», cit. en nota 122, pg. 58. Las palabras en cursiva corresponden a una cita que dichos autores realizan del Dictamen del Consejo de Estado núm. 54.200/CH/MN.

53 STJCE de 25 de julio de 1991, As. C-208/90, Rec. 4269.

54 Vid. *Jurisprudencia Tributaria del TJCE (1996-1999)*, cit., pg. 369.

55 TJCE de 2 de diciembre de 1997, As. C-188/95, Rec. 6753.

56 Esta postura ha merecido las críticas de la doctrina, cfr. A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución...», cit. en nota 122, pg. 54.

57 Cfr. Editorial de *Quincena Fiscal* núm. 13/1999, pg. 6 y 8.

58 As. C-124/96, STJCE 7 de mayo de 1998, Rec. 2501, comentada en M. VILLAR EZCURRA, «La ampliación de los supuestos exentos de IVA para las prestaciones de las entidades y establecimientos deportivos de carácter social», *Aranzadi Fiscal Boletín mensual*, núm. 4, junio, 1998, pgs. 1-6. Como consecuencia de esta sentencia, la Ley 50/98, de 30 de diciembre, modificó el art. 20.uno.13º de la Ley del IVA, eliminando el sistema de cuotas máximas.

59 STJCE de 5 de marzo de 1998, as. C-347/96, Rec. 937.

60 STJCE de 7 de diciembre de 1995, As. C-45/94, Rec. 4385.

los beneficios fiscales del País Vasco⁶², por mencionar los ejemplos de los casos más conocidos.

Puede constatarse, además, que la práctica totalidad de los procedimientos de incumplimiento abiertos contra España han terminado, en materia fiscal, con el reconocimiento formal del incumplimiento y las cuestiones prejudiciales planteadas con una interpretación incompatible con nuestra norma interna, con lo que estamos tratando del ejercicio de unos derechos que pueden ejercitarse en no pocos casos.

IV. El principio de no discriminación y los impuestos directos

El desarrollo jurisprudencial de las prohibiciones de discriminación del TCE y su extensión al área de la imposición directa ha llevado hasta el punto de hacer prevalecer esta regla no sólo respecto a las normas tributarias internas incompatibles, sino también frente a lo establecido en los convenios de doble imposición⁶³. En la doctrina, se ha dado una extrema importancia al principio, y así, en opinión de VANISTENDAEL, la aplicación estricta del principio de no discriminación por razón de nacionalidad a la legislación nacional de los Estados miembros en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades puede dar lugar a la mayor reforma tributaria de los Estados miembros jamás vista⁶⁴. También se ha dicho que en términos presupuestarios, las consecuencias de las vulneraciones de este principio para los Estados miembros pueden ser nefastas en virtud de las obligaciones de devolución de las cantidades recaudadas en violación del mismo⁶⁵.

En el ámbito comunitario, el artículo 12 TCE es la cláusula general que prohíbe «toda discriminación por razón de la nacionalidad». Pero en el ámbito de la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales se concreta y matiza esta regla general, a modo de cláusulas específicas que recogen el principio de no discriminación junto a la prohibición de cualquier clase de restricción a los derechos que se contemplan. Se trata de un principio que ha generado ya muchos pronunciamientos en materia fiscal, sobre todo, en la última década, y si bien no cabía extraer doctrina jurisprudencial de los primeros y contradictorios pronunciamientos, hoy tenemos ya unas firmes pautas marcadas por el TJCE.

Llevado a sus últimas consecuencias, la aplicación del principio de no discriminación comunitario al terreno fiscal

puede llegar muy lejos y cuestionar un elemento básico de los ordenamientos fiscales de los Estados miembros y del Derecho internacional, como es la diferenciación fiscal entre residentes y no residentes. Por ello, el Tribunal de Luxemburgo se ha visto obligado a moverse en un equilibrio difícil, consciente de la imposibilidad de ilegalizar los convenios de doble imposición, cuya firma de otro lado fomenta el artículo 293 TCE (antiguo artículo 220), y de la necesidad de evitar que las discriminaciones fiscales perjudiquen la realización del mercado interior.

Cuando se firmó el Tratado CE, no se consideró oportuno dotar a la Comunidad de un poder tributario ni tampoco de una competencia para armonizar los impuestos directos (la referencia más explícita al campo fiscal, con la excepción del artículo 293 TCE, son los artículos 90 a 93 TCE, que se refieren únicamente a la imposición indirecta), pero no es posible hoy en día utilizar esta carencia de normas de los Tratados sobre fiscalidad directa para negar cualquier competencia comunitaria en este terreno. Según el Tribunal de Justicia, «existen diversos preceptos en los Tratados que exigen de modo indirecto la prohibición de tributos directos que generen discriminaciones por razón de la residencia». Si la consecución del mercado interior se basa en la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales [artículo 3 c) TCE], toda medida fiscal que obstaculice cualquiera de estas libertades será contraria al Derecho comunitario. Queda, pues, claro que la soberanía fiscal de los Estados queda recortada por la incidencia de principios, reglas y normas del Tratado en principio no pensadas para su aplicación al campo fiscal.

Del análisis de la jurisprudencia a propósito del principio comunitario de no discriminación⁶⁶ se deduce que se trata de una regla rigurosamente imperativa con efecto directo, y por tanto invocable directamente por los particulares ante los tribunales internos. Como consecuencia de ello, si una norma interna es contraria a la regla de no discriminación comunitaria, deberá inaplicarse por el juez nacional y, asimismo, ser derogada por el legislador interno so pena de incumplimiento de Estado.

Pese a que «a priori» y literalmente estas disposiciones pretenden garantizar la igualdad de trato a los nacionales de otro Estado miembro, el TJCE viene admitiendo desde mediados de los años ochenta⁶⁷ su invocación para proteger situaciones discriminatorias por motivos impositivos en fun-

61 STJCE de 18 de enero de 2001, As. C-83/99.

62 El Tribunal de Primera Instancia, mediante sentencias de 6 de marzo de 2002, ha considerado incompatibles con las disposiciones comunitarias relativas a las ayudas de Estado las ayudas fiscales individuales concedidas por la provincia de Álava a las empresas Daewoo y Ramondín (As. T-127/99, T-129/99, T-148/99, T-168/99, T-92/00 y T-103/00).

63 Es clara en materia tributaria la sentencia *Saint-Gobain*. Recientemente, en materia de seguridad social, y aplicando también el principio de no discriminación por razón de nacionalidad, la STJCE de 15 de enero de 2002 (As. C-55/00) ha exigido a los Estados miembros conceder a los nacionales de los demás Estados miembros que no son parte del convenio las mismas ventajas que reconoce a sus propios nacionales en virtud de Convenio. Ha afirmado el Tribunal que para calcular las pensiones de vejez, un ciudadano de nacionalidad francesa puede invocar ante las autoridades italianas sus derechos a pensión obtenidos en Suiza, a pesar de que Francia no sea parte del Convenio italo-suizo. Sobre el principio de no discriminación, Vid. J. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ: *La no discriminación fiscal*, Edersa 2001, A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Cuadernos Fiscales núm. 3, Edersa, Madrid, 2000.

64 VANISTENDAEL, «Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination», *European Taxation*, vol. 40, núms. 1-2. 2000, pg. 4, recogido por A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, cit., pg. 11.

65 *Ibidem.*, pg. 12.

66 Vid. J. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ: «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 186/1998, pgs. 3 y ss.

67 Sin pretensión de enumerar todos los pronunciamientos, recogemos los más significativos: *Asuntos Avoir Fiscal*, C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285; *Biehl*, C-175/88, STJCE de 8 de mayo de 1990, Rec. 1779; *Werner*, C-112/91, STJCE de 26 de enero de 1993, Rec. 429; *Commerzbank*, C-330/91, STJCE de 13 de julio de 1993, Rec. 4017; *Backmann*, C-204/90, STJCE de 28 de enero de 1992, Rec. 249;

ción de la *residencia*, en la medida en que encubran discriminaciones por nacionalidad⁶⁸.

En el asunto *Avoir fiscal*⁶⁹, el Tribunal marcó un hito en la tendencia de pronunciamientos anteriores, reconociendo por primera vez que el *Derecho comunitario (en particular, el artículo 52 TCE) puede limitar la competencia de los Estados miembros para distinguir el tratamiento fiscal de residentes y no residentes, si en un aspecto concreto del impuesto existe discriminación*⁷⁰. A pesar de ello, desde entonces, la jurisprudencia comunitaria y más claramente desde el asunto *Schumacker*, salvó la postura de los Estados miembros, al declarar la *admisibilidad por lo general*, en materia de impuestos directos, de un tratamiento diferenciado en función de la *residencia*⁷¹, por tratarse de *situaciones no comparables*. Esta declaración le ha llevado a analizar frente a casos concretos, si residentes y no residentes se encuentran en las mismas circunstancias y si tal es el caso, si existe alguna razón objetiva que justifique la diferencia de trato. En el asunto *Bachmann*⁷², que ha sido interpretado como un paso atrás, el TJCE aceptó como razón objetiva que ampara una diferencia de trato la *exigencia imperativa de interés general*⁷³, pero en otras ocasiones ha rechazado los argumentos basados en la falta de armonización fiscal⁷⁴, en la necesidad de dar coherencia al régimen tributario⁷⁵, en la eficacia de los controles fiscales⁷⁶, en el riesgo

de evasión⁷⁷ o en la invocación de una pérdida recaudatoria para fundamentar la norma nacional que establece una diferencia de trato.

En el estado actual de la jurisprudencia, sigue resultando aventurado esperar un desmantelamiento general de los Derechos tributarios nacionales o que se llegue a una prohibición general de distinguir entre residentes y no residentes⁷⁸, pero la ausencia de armonización normativa puede llegar a implicar un efecto invasor de la soberanía tributaria por la acción del Tribunal de Luxemburgo mucho más efectivo o incluso «agresivo» que cualquier cesión de soberanía a la Comunidad Europea para legislar sobre aspectos que interesan a todos. Es esta una paradoja de la armonización de impuestos directos. Para SACCHETTO, las críticas al criterio de la *residencia* como criterio de gravamen a la renta mundial no son infundadas y buena prueba de ello son los numerosos correctivos y excepciones se han introducido ya en las legislaciones internas⁷⁹.

Aunque algo hemos anticipado ya, puede resultar de utilidad explicar cuáles son los pasos que el Tribunal sigue en el análisis de conformidad de las normas internas de tributación directa con el principio de no discriminación:

En primer lugar, suele comenzar enjuiciando si existe de una *diferencia* de trato que restringe las libertades protegidas por el Derecho comunitario⁸⁰. En este análisis, el TJCE ha sido especialmente sensible a la posibilidad de que el carác-

Wielockx, C-80/94, STJCE de 11 de agosto de 1995, Rec. 2510; *Schumacker*, C-279/93, STJCE de 14 de febrero de 1995, Rec. 251; *Ashner*, C-107/94, STJCE de 27 de junio de 1996, Rec. 3089, *Futura Participations et Singer*, de 15 de mayo de 1997, C-250/95, STJCE de 15 de mayo de 1997, Rec. 2471.

- 68 La prohibición de discriminación afecta no sólo a la manifiesta, sino a la que opera de forma encubierta. Así se afirma desde el asunto *Sotgiu* C-152/73, STJCE de 12 de febrero de 1974, Rec. 153, apartado 11. Según reiterada jurisprudencia, «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario, y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad» (sentencia *Futura Participations et Singer*, apartado 19). Vuelve a hacerse la misma declaración en la sentencia *Jessica Safir*, de 28 de abril de 1998, asunto C-118/96 (apartado 21), Rec. 1919.
- 69 Asunto C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285.
- 70 Sin embargo, el alcance de la sentencia dictada en este asunto resultó limitado por la circunstancia de que, como señaló el propio Tribunal en un inciso no demasiado afortunado, «respecto a las sociedades (...) su domicilio (...) sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento de un Estado» (apartado 18), pues «no se podría excluir absolutamente que una distinción, según el domicilio de una sociedad o según la *residencia* de una persona física, en ciertas condiciones pudiera estar justificada en un ámbito como el Derecho fiscal». Se trataba de un supuesto en el que la legislación nacional francesa otorgaba un mismo tratamiento a residentes y no residentes salvo para la aplicación del crédito al impuesto (el *avoir fiscal*) que se negaba a las sucursales, lo que fue declarado contrario al artículo 52 TCE.
- 71 Vid. apartado 31 de la STJCE de 14 de febrero de 1995, Rec. 251.
- 72 STJCE de 28 de enero de 1992, Rec. 249. Se trataba de enjuiciar la conformidad de disposición del Impuesto sobre la renta belga que solo permitía la deducibilidad de las primas de seguros pagadas a entidades establecidas en Bélgica, con los artículos 48, 59, 67 y 106 TCE. El asunto se decidió a favor de Bélgica y para ello se aceptó el argumento de la necesidad de dar coherencia al sistema tributario alegado por la tradicional vía de las exigencias imperativas de interés general. Igualmente, en el asunto *Daily Mail*, se hizo valer y se aceptó la justificación de la medida por un interés legítimo de un Estado miembro en orden a salvaguardar derechos de imposición existentes (STJCE de 27 de septiembre de 1988, asunto C-81/87, Rec. 5483).
- 73 Vid. apartado 16.
- 74 Por ejemplo, apartado 24 de la sentencia dictada en el asunto *Avoir Fiscal* citado, donde se dijo que «la falta de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en materia de impuesto sobre sociedades no puede justificar la diferencia de trato en cuestión» o el apartado 11 del asunto *Bachmann*, donde se afirma que «no puede hacerse de tal armonización un requisito previo para la aplicación del artículo 48 del Tratado».
- 75 Salvo en el supuesto en que tal coherencia no pueda alcanzarse sin una medida específica que además sea la menos restrictiva a las libertades comunitarias (asunto *Bachmann*, apartado 28).
- 76 Apartado 18 de la sentencia *Bachmann*.
- 77 Asunto *Avoir Fiscal*, apartado 25.
- 78 Sobre las consecuencias de la evolución jurisprudencial en el marco de un estudio sobre fiscalidad comunitaria más amplio vid. M. VILLAR EZCURRA, «Integración económica europea y fiscalidad», *Comunidad Europea Aranzadi*, núm. 12/1997, pgs. 37-49. A propósito del principio de territorialidad vid. C. SACCHETTO, «Levoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza», *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 2/2001, maggio-agosto, pgs. 35-57 y traducido al inglés en pgs. 58-78.
- 79 Cfr. C. SACCHETTO, *ibidem*, pg. 76.
- 80 Según señala F.A. GARCÍA PRATS, en diversos casos el Tribunal no examina en primer término si las situaciones son comparables, sino que parte «del resultado presuntamente transgresor del ordenamiento comunitario», controlando a continuación si existe un fundamento objetivo para la diferencia de trato. «Dicha posición analítica resulta más conforme con la doctrina del efecto útil del ordenamiento comunitario promovida por el TJCE» (*Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, pg. 97). Esto es lo que justamente ocurre en el caso *Saint-Gobain*.

ter más gravoso de una situación pueda *disuadir* de realizar operaciones con compañías no establecidas (asunto *Jessica Safir*)⁶¹ o incluso que éstas no ofrezcan sus servicios en mercados donde encuentren situaciones *más inciertas o gravosas*, con una notable ampliación del concepto «restricción». En el caso *Futura Participations*⁶² se consideró restricción contraria al Tratado la obligación impuesta por la normativa nacional de llevar contabilidad específica. Fue en este asunto determinante no la consideración de que la norma era discriminatoria, sino de que era restrictiva.

En segundo lugar, el Tribunal investiga si las situaciones son *comparables*. Es por ejemplo comparable a la situación de un residente fiscal la del no residente que obtiene la mayor parte de su renta en el país de la fuente (asunto *Schumacker*, *vid.* artículo 33 de la Ley del impuesto sobre la renta de los no residentes). A continuación, si esa diferencia de trato que afirma *puede estar justificada*. En este punto hay que señalar que, en general, las medidas antievasión, o de defensa de los ingresos tributarios nacionales, han sido rechazadas como argumentos que amparan una situación discriminatoria⁶³. Por último, se verifica también si la medida interna es proporcionada al fin perseguido. En algunas ocasiones en que se ha admitido una *exigencia imperativa*, el Tribunal se ha esforzado en constatar que las medidas no fueran «ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos»⁶⁴, que no produjeran efectos restrictivos de la libre prestación de servicios⁶⁵ y, además, que fueran *proporcionadas* al fin perseguido, en el sentido de que si se puede conseguir el objetivo según distintas técnicas, debe elegirse la que menos obstaculice las libertades comunitarias.

Así pues, del análisis del principio de no discriminación y de su aplicación a la materia tributaria se deduce que el TJCE está asumiendo *una papel especialmente activo* en el diseño del reparto competencial para la adopción de decisiones específicas de fiscalidad directa, de personas físicas y de sociedades, que invita a reflexionar y a plantearse si no sería deseable una negociación multilateral de los convenios para evitar la doble imposición, cuyo resultado permitiera tanto un respeto al principio de no discriminación comunitario como un impulso a las acciones normativas armonizadoras. Digo esto porque claramente en *Saint-Gobain*⁶⁶ se ha reafirmado la prevalencia del Derecho comunitario sobre el convencional, al declarar que las ventajas previstas en los convenios de doble imposición para los residentes de un Estado miembro que sea parte del convenio deben extenderse a los establecimientos permanentes de sociedades de otros Estados miembros con la sola excepción de que tal extensión

provoque la no imposición de la renta en ningún Estado (apartado 59). Curiosamente, ocurrió en este caso algo que la doctrina llama «coherencia invertida», que consiste en que el Tribunal reenvía como un bumerán al Estado la propia coherencia que alega⁶⁷. En efecto, el Tribunal declara que la situación de las sociedades residentes y no residentes son comparables precisamente por cuanto que la diferencia de trato reside tan solo en el reconocimiento de ventajas fiscales (apartado 49).- Esta extensión de los beneficios del convenio sobre la base de la protección a las libertades comunitarias se reconoce también en otros ámbitos materiales, por ejemplo, en seguridad social. Así, en el asunto *Elide Gottardo*, sentenciado el 15 de enero de 2002⁶⁸, se ha afirmado que el principio fundamental de igualdad de trato exige que dicho Estado miembro conceda a los nacionales de los demás Estados que no son parte en el convenio las mismas ventajas que reconoce a sus propios nacionales en virtud del convenio.

También hay que destacar la tendencia a aplicar las exigencias de las cuatro libertades comunitarias al ámbito tributario, en particular incorporando la doctrina *Cassis de Dijon* sobre las exigencias imperativas al ámbito de la libre circulación de capitales, como ha ocurrido en el caso de la sentencia de 6 de junio de 2000, donde se discutía una norma holandesa que disuadía a los nacionales a invertir sus capitales en sociedades de otros Estados miembros, arbitrando el sistema de deducción de doble imposición económica sólo para dividendos derivados de acciones de sociedades domiciliadas en territorio nacional.

V. Selección de los casos más recientes

Sin perjuicio de los casos ~~que ya hemos~~ mencionados, terminamos reseñando una selección de los pronunciamientos más recientes, que por declarar el incumplimiento de España al ordenamiento comunitario o por definir conceptos comunitarios de obligada aplicación, se estiman de mayor interés. Se han agrupado separando materias y ordenándolos en función de su mayor repercusión.

1. Ayudas de estado

Por primera vez, el Tribunal de Primera Instancia ha dictado sentencia (el 6 de marzo de 2002)⁶⁹ en cuanto al fondo, en los llamados asuntos sobre el régimen fiscal vasco (*Damesa y Ramondín*), aunque hay que advertir que quedan aún más de veinte asuntos pendientes ante este Tribunal que versan sobre el mismo tema y que cabe recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

61 Se trataba de la concertación de seguros de vida de capital y del tratamiento tributario diverso de las compañías y asegurados en Suecia, según estén o no establecidas las compañías de seguros, que finalmente se declaró contrario al artículo 59 TCE, pues obligaciones para los titulares de los seguros suscritos tales como las de registrarse y declarar el pago de la prima ante un órgano central competente, para que se conceda la exención o reducción del impuesto, que en sí mismo no son contrarias al Derecho comunitario, si se unen «a la necesidad de seguir un procedimiento centralizado pueden disuadir a los interesados de suscribir seguros de vida de capital con compañías no establecidas en Suecia» (apartado 26).

62 STJCE de 15 de mayo de 1997, C-250/95, STJCE de 15 de mayo de 1997, Rec. 2471.

63 Por ejemplo, en el asunto *Avoir fiscal*, C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285, apartado 25.

64 Artículo 73 D 3. TCE (58 CE en la actualidad).

65 Asunto *Jessica Safir*, apartado 34.

66 Asunto C-307/97, STJCE de 21 de septiembre de 1999.

67 D. BERLIN, *Revue trimestrielle de droit européen*, núm. 3, 2000, pg. 581.

68 As. C-55/00, *vid.* comunicado de prensa núm. 2/02, accesible desde la web del TJCE.

69 En sentencia de 6 de marzo de 2002 se resuelven varios asuntos, de un lado los asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 para las ayudas a Damesa; y de otro los asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00 relativos a las ayudas a Ramondín.

Sobre los derechos históricos de Álava en materia fiscal, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que las medidas adoptadas por entidades territoriales de los Estados miembros están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder general, en el ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias en materias de ayudas de Estado, que se refieren a todas las ayudas financiadas mediante recursos públicos. En consecuencia, no se cuestiona la autonomía fiscal del Territorio Histórico de Álava, reconocida y protegida por la Constitución Española; sin embargo, esa autonomía no dispensa del respeto de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas. El carácter selectivo de las medidas fiscales (que es una de las exigencias para la declaración de incompatibilidad con el Tratado) resulta de la facultad discrecional de que dispone la Diputación Foral de Álava, que le permite modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal en función de proyectos de inversión, pero también del hecho de que solamente las inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas y las empresas de nueva creación puedan acogerse a dichas ventajas.

Se ha declarado también, en sentencia de 22 de noviembre de 2001, que un gravamen sobre ventas directas de medicamentos realizadas por los laboratorios farmacéuticos, que no recaen sobre las ventas realizadas por los mayoristas distribuidores, constituye una ayuda sólo si la ventaja de estos últimos supera los costes adicionales que soportan para el cumplimiento de las obligaciones de servicio público que les impone la normativa nacional.

2. Imposición indirecta

- IVA

Por sentencia de 18 de enero de 2001 (as. C-83/99), se declaró el incumplimiento de España de las obligaciones de la SD al aplicar un tipo reducido de IVA a la prestación de servicios consistente en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje, condenándola en costas. La norma española había hecho una interpretación extensiva de la «actividad de transporte de viajeros y de sus equipajes» que se recoge en el anexo H de la SD para posibilitar la aplicación del tipo de gravamen reducido del 7%. El TJCE rechaza esta interpretación que la norma española hace de la SD, así como las invocaciones sobre el principio de «confianza legítima» formuladas por el Gobierno español y, en consecuencia, al ser operadores privados y no organismos de Derecho público los que permiten a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje, se debe exigir el tipo normal de IVA.

Sobre arrendamientos de locales de negocio, la sentencia de 3 de febrero de 2000 declaró la compatibilidad con la SD de la Ley del IVA española que da lugar a la sujeción y no exención de los locales de negocio. El TJCE puso de manifiesto que la versión española del artículo de la Directiva era incorrecta y consideró que la Directiva IVA deja un amplio margen de apreciación a los Estados por lo que respecta a la exención o gravamen de estas operaciones. La sentencia del TJCE desautorizó la doctrina del Tribunal Supremo en sentencia de 28 de octubre de 1998 que defendía la inadecuación del artículo 20.23 LIVA con la SD y puso de manifiesto la

conveniencia y la necesidad de plantear cuestión prejudicial, pues en este caso el Tribunal Supremo incurrió en un error al interpretar la SD, error que podría haberse evitado de haberse seguido la vía indicada.

Otra sentencia sobre la actividad de arrendamiento es la dictada el 27 de enero de 2000, donde se afirmó que la actividad de arrendamiento de bien corporal debe ser calificada como actividad económica. En nuestro ordenamiento ya existe esta calificación [5.1.c) LIVA], pero el hecho de que se califique como empresarios a los arrendadores de bienes en cualquier caso, *sin exigir la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo*, puede plantear problemas de incompatibilidad con la SD. A la luz de la jurisprudencia, el arrendamiento ocasional y no prolongado en el tiempo de un bien no debiera dar lugar a una actividad sujeta al IVA (sentencia *Enkler*)⁹⁰. También la sentencia de 9 de octubre de 2001, en un asunto sobre subrogación de un tercero en el contrato de arrendamiento a cambio de una cantidad que le entrega el arrendatario para no verse obligado a finalizar el alquiler, entiende que no se aplica la exención de los arrendamientos.

En materia de lugar de determinación del hecho imponible, se ha condenado a Francia en sentencia de 25 de enero de 2001 (as. C-429/97), por incumplir la SD al negarse a devolver a los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto de Francia, titulares de un contrato principal referido a una prestación compleja de servicios en materia de *eliminación de residuos*, el IVA que tuvieron que abonar al Estado francés cuando subcontrataron con un sujeto pasivo establecido en Francia parte de los trabajos estipulados en el mencionado contrato. Respecto a la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales en un asunto planteado por los productores cinematográficos, se ha resuelto en sentencia de 15 de marzo de 2001 (as. 108/00), que la excepción a la regla general contemplada en el artículo 9.2 de la SD que pretende evitar conflictos de competencia que puedan dar lugar a casos de doble imposición o de no-imposición de rentas, debe interpretarse en el sentido «de que se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante, facturados a un tercero que los factura nuevamente al anunciante».

Sobre el concepto de profesión liberal, la sentencia de 11 de octubre de 2001 afirma que éste depende de los Estados; sin embargo, el TJCE suministra los criterios generales de apreciación: actividad de marcado carácter intelectual, que requiere una alta calificación, habitualmente sometida a una reglamentación profesional estricta y desarrollada con gran autonomía personal.

En lo que concierne a las actividades de los médicos, se ha entendido que están sujetos a IVA los servicios de peritaje de los médicos si no tienen finalidad terapéutica. Así, la sentencia de 14 de septiembre de 2000 (as. C-384/98) interpreta el artículo 13, parte A, apartado 1, letra C de la SD sobre IVA, resolviendo una cuestión prejudicial, en el sentido de que no están comprendidos en el ámbito de la exención, las prestaciones médicas que no consisten en asistir mediante diagnóstico y tratamiento de una enfermedad o de cualquier otra anomalía de la salud, sino en determinar, mediante aná-

90 Cfr. A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 111, pg. 584.

lisis biológicos, la afinidad genética entre individuos, careciendo de relevancia que el médico lo nombre un órgano jurisdiccional. Sí están, sin embargo, exentas las cantidades fijadas cobradas por la transmisión de muestras para efectuar análisis médicos. De ahí la condena de incumplimiento de Francia de la SD de IVA, por sentencia de 11 de enero de 2001 (as. C-76/99), en la que se interpreta el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» en el sentido del artículo 12.A.b) de la SD, concepto «autónomo de Derecho comunitario que tiene por objeto evitar divergencias de un Estado a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA» (apartado 21 de la sentencia).

También se ha aclarado que el concepto de servicios prestados por los artistas no comprende la entrega de obras de arte, ni siquiera en el caso en que la entrega la efectúe el autor o su agente, sino que una cesión de esta índole constituye una entrega de bienes no exenta. Esta consideración ha llevado al Tribunal a declarar que Finlandia ha incumplido la SD, por eximir del IVA tanto la venta de obras de arte por el propio autor, como la importación de una obra de arte efectuada por el propietario que es al mismo tiempo su autor (sentencia de 7 de marzo de 2002, as. C-169/00).

Respecto a operaciones exentas relativas a títulos valores, en sentencia de 13 de diciembre de 2001 (as. 235/00), ha interpretado que la expresión «operaciones relativas a títulos valores» se refiere a operaciones que pueden crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes sobre títulos valores, y que la expresión «negociación relativa a títulos valores» no se refiere a los servicios que se limitan a facilitar información sobre un producto financiero y, en su caso, a recibir y tramitar las solicitudes de suscripción de los títulos correspondientes, sin emitirlos, siempre a los efectos de la aplicación del artículo 13.B.d).5º de la SD. Respecto a la expresión «operación de seguro», en el ámbito de las exenciones, se ha interpretado en sentencia de 8 de marzo de 2001 (as. C-240/99) que no incluye el compromiso de una compañía de seguros de ejercer, a cambio e una retribución calculada sobre la base de los precios del mercado, las actividades de otras compañía de seguros, que es su filial al 100% y que continuaría celebrando los contratos de seguro en su propio nombre.

También se ha declarado en sentencia de 25 de octubre de 2001 que incumple la SD sobre IVA la devolución de IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado, pues la devolución del exceso ha de hacerse en metálico.

Mediante sentencia de 29 de junio de 2000 (as. C-445/98), el Tribunal ha declarado que la normativa comunitaria en materia de IVA, impuestos especiales y el Código Aduanero Comunitario, debe interpretarse en el sentido de que sus disposiciones relativas al carácter imponible y a la deuda fiscal se aplican, asimismo, a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros. No se trata de un producto cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o por sus características específicas y, por ello, el principio de *neutralidad fiscal* se opone a una diferencia generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. La principal novedad de esta sentencia es que se extiende al ámbito de los IIEE una doctrina elaborada en relación con los derechos de aduana y el IVA.

– Impuestos especiales

En sentencia de 27 de febrero de 2002 (as. C-302/00), se ha declarado que Francia ha incumplido las Directivas 95/59

y 92/79 (LCEur 1992, 3390) sobre impuestos al tabaco y el principio de no discriminación deducido del artículo 95 TCE al mantener en vigor «un sistema que impone un precio mínimo de referencia para la totalidad de los cigarrillos vendidos bajo una misma marca y un sistema que impone una diferencia de tributación entre los cigarrillos de tabaco negro y los cigarrillos de tabaco rubio, en perjuicio de los cigarrillos de tabaco rubio».

– Directiva 69/335/CEE

Con relación a la Directiva 69/335/CEE sobre impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, la sentencia de 26 de septiembre de 2000, a la vista del caso portugués, ha vuelto a pronunciarse sobre el efecto directo del artículo 10 y la prohibición de derechos de inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas devengados al inscribirse un documento en el que se hace constar el aumento de capital social de una empresa de capital, en la medida en que el importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito. Coherente con la jurisprudencia *Modelo y Fantask*, plantea la conformidad con la Directiva de los derechos notariales y registrales en la medida en que no se ajusten a la exigencia de ser «derechos remuneratorios». Ha de recordarse que el espíritu de la Directiva es la supresión de trabas económicas a la libre circulación de capitales, aunque utilice la terminología de «impuestos», que no coincide, necesariamente, con nuestras propias categorías tributarias. Otra sentencia, de 18 de enero de 2001 (as. C-113/99), ha interpretado que la Directiva no se opone a la percepción, a cargo de sociedades de capital que, encontrándose en quiebra o en liquidación, no obtienen ninguna renta u obtienen una renta anual que no sobrepasa una determinada cantidad, de una cuota tributaria mínima devengada por cada trimestre en que dichas sociedades hayan sido sujetos pasivos por obligación personal del impuesto sobre sociedades.

3. Impuestos directos:

– No discriminación

Es de destacar el caso *Zurstrassen*, sobre la imposibilidad de aplicación del régimen de tributación conjunta cuando uno de los cónyuges es residente y el otro no. El Tribunal declara que existe una vulneración a las normas sobre libre circulación de trabajadores. La sentencia, de 16 de mayo de 2000, ha considerado que la medida restringe o afecta al ejercicio de una libertad comunitaria de una forma desproporcionada. Ello supone que en nuestro ordenamiento habría que reformar el artículo 69.1 de la Ley 40/1998 del IRPF para adaptar esta sentencia, que no es sino una especificación del asunto *Schumacker*.

En sentencia de 8 de marzo de 2001 (as. ac. C-397/98 y C-410/98), se ha entendido que resulta contrario a la libertad de establecimiento del Tratado («ex» artículo 52, actual artículo 43 TCE) una normativa fiscal de un Estado miembro que concede a las sociedades residentes en dicho Estado, la posibilidad de acogerse a un régimen tributario que les permita pagar dividendos a su sociedad matriz, sin estar obligadas a efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando su sociedad matriz resida también en el citado Estado miembro, y se le deniega cuando su sociedad matriz tiene su domicilio en otro Estado miembro.

En aplicación de la libre prestación de servicios, la sentencia de 29 de septiembre de 2001, a propósito de un impuesto municipal sobre las antenas parabólicas, declara que constituye un obstáculo a la recepción de programas televisivos difundidos por satélite. Se declara incompatible un impuesto municipal sobre antenas parabólicas en la medida en que discrimina los programas emitidos por satélite, normalmente desde otros Estados, frente a las emisiones de organismos establecidos en el Estado, que se realizan por cable.

– Directiva 90/435 (LCEur 1990, 921), matriz-filial

Interpretando la Directiva matriz-filial, otra sentencia de 4 de octubre de 2001 (as. C-294/99) define el concepto de retención en origen, que es un «concepto comunitario» al que puede ser reconducido un impuesto o un incremento del impuesto con motivo del reparto de beneficios. También, interpretando esta Directiva, en sentencia de 8 de junio de 2000 (as. C-357/98), se ha afirmado que en la medida en que la Directiva «limita al 15% y al 10% el importe de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos por filiales establecidas en Portugal a sus sociedades matrices de otros Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que dicha excepción no sólo se refiere al Impuesto sobre Sociedades, sino también a todo tributo, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que revista la forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por dichas filiales».

– Directiva 90/434 (LCEur 1990, 920), sobre fusiones, escisiones y aportaciones de activos.

En sentencia de 15 de enero de 2002 (as. C-43/00), en cuestión prejudicial, ha interpretado que «no se produce aportación de activos con arreglo a dicha Directiva cuando una transacción estipula que la sociedad transmitente retendrá el capital de un préstamo de elevada cuantía suscrito por ésta y transferirá a la sociedad beneficiaria de la aportación las obligaciones correspondientes al mismo. Poco importa al respecto que la sociedad transmitente conserve un reducido número de acciones de una sociedad tercera» y ha afirmado que corresponde al juez nacional apreciar si una aportación de activos se refiere a una explotación autónoma en el sentido del artículo 2, letra i) de la Directiva 90/434, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, cuando deben satisfacerse las futuras necesidades de tesorería de la sociedad beneficiaria mediante un crédito de explotación que debe conceder una entidad financiera que, en particular, exige que los accionistas de la sociedad beneficiaria de la aportación cedan en garantía las acciones representativas del capital social de esa sociedad.

Debe recordarse que, en cumplimiento de la Directiva comunitaria 90/434/CEE, de 23 de julio, la Ley española del Impuesto sobre Sociedades contempla como régimen especial el de fusiones y otras operaciones societarias am-

paradas, por el cual los casos contemplados se benefician, entre otras cosas, del diferimiento en la tributación de las plusvalías afloradas. Pero el artículo 110.2 de la LIS previene que, si las operaciones contempladas no se efectúan por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como mera finalidad o principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, con la pérdida consiguiente de los beneficios fiscales⁹¹. Esto significa que la internacionalización de las empresas deberá basarse, más aún si cabe, en razones económicamente válidas antes que en estructuras corporativas tendentes a la elusión de impuestos. Ya en 1997, en el asunto *Leur-Bloem*⁹², se afirmó que «el concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas».

A juicio de LÓPEZ TELLO, lo interesante de la sentencia está en que el Tribunal parece convencido de que «la finalidad de constituir un grupo consolidado fiscal interponiendo entre una persona física accionista único de dos sociedades mercantiles una sociedad de nueva creación, mediante un canje de valores, es una finalidad de fraude o evasión fiscal». También resultan interesantes las reflexiones del Tribunal en torno a ciertas circunstancias que pueden acompañar (y de hecho lo hacen en muchas ocasiones) a las operaciones de reestructuración, respecto a las cuales «la Corte concluye que ninguna de ellas puede considerarse por sí sola como indicio de ausencia de motivos económicos válidos o, si se quiere, como indicio de una finalidad de fraude o evasión fiscal. Es el caso de las sociedades «holding» de nueva creación sin actividad empresarial propia, estructuras societarias creadas para un periodo limitado, y no de forma duradera, o personas físicas accionistas y administradores únicos de sociedades intervinientes en las operaciones⁹³».

Es interesante anotar que la Ley 14/2000, que dio nueva redacción al artículo 110 de la LIS, permite que entidades residentes en territorio español reciban aportaciones de valores representativos del capital social de entidades extranjeras extracomunitarias al amparo del Capítulo VIII del Título VIII, y también que entidades «holding» comunitarias pertenecientes a grupos multinacionales españoles reciban dichas aportaciones y hallen amparo de la referida normativa⁹⁴.

Por su parte, la Ley 24/2001 también ha introducido modificaciones al régimen de fusiones dando nueva redacción, entre otros, a los artículos 103 y 108 de la LIS. Se permite ahora la constitución de entidades «holding» por personas físicas, sin carga fiscal y en palabras de SANZ GADEA «conviene reflexionar sobre la posible aplicación del artículo 110.2 de la Ley 43/1995», el cual podría excluir la aplicación del artículo 108 de la Ley 45/1995 (aportaciones dinerarias especiales) en relación a una operación como la descrita [tendente a

91 Al precepto se le ha dado nueva redacción por Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 30 de diciembre).

92 STJCE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, As. C-28/95, Rec. 4161.

93 J. LÓPEZ TELLO, «La cláusula antiabuso del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre de 2000, pgs. 267 y 268.

94 Vid. E. SANZ GADEA, «Novedades introducidas en la normativa del impuesto sobre sociedades por las Leyes 13/2000 y 14/2000», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 10/2001, pgs. 99-132.

disfrutar de la exención del artículo 4.8 de la Ley del impuesto sobre el patrimonio y de la bonificación de los artículos 20.2.c) y 20.6 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones], porque la misma, tal vez, no se ha efectuado «por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal», y como se pregunta el autor,

«¿El legislador abre una puerta que es conveniente no franquear?» y apunta la siguiente solución que compartimos: «Sí nos atrevemos a intuir que la máxima prudencia nunca será excesiva ante un precepto, como el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, que se construye en base a materiales tan sinuosos como los "motivos económicos válidos", "la reestructuración o la racionalización de las actividades" y "la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal"»⁹⁵.

95 E. SANZ GADEA, «Novedades tributarias en materia de Impuesto sobre Sociedades (II)», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 228/2002, pg. 52.