



- ◆ 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)

**9. LA FUERZA EXPAN-
SIVA DE LAS LIBERTA-
DES COMUNITARIAS
EN LA ARMONIZA-
CIÓN FISCAL: EL
ASUNTO SAINT-
GOBAIN (Marta Villar
Ezcurra. Profesora de
Derecho Financiero y
Tributario de la
Universidad de San Pablo-
CEU. Abogado)¹**

1. PLANTEAMIENTO.

La finalidad específica de la Propuesta de Directiva sobre tributación de los rendimientos del ahorro en forma de intereses, es garantizar la tributación efectiva dentro de la Comunidad y evitar todo falseamiento indeseable de la competencia (considerando 7)², como un primer paso en la política armonizadora de la tributación del ahorro, para la aplicación efectiva del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas³.

Estas acciones particulares forman parte de un proyecto más ambicioso en el área de la Unión Europea. Pretenden hacer realidad las exigencias del mercado interior mediante un acercamiento de las normas sobre fiscalidad de sociedades y personas físicas. Sin remontarnos en exceso en el tiempo, conviene recordar que el Informe Monti⁴ insistía en ello al afirmar que "el mercado único, junto con las cuatro libertades fundamentales de circulación en que se basa, constituye la piedra angular de la integración europea. Además, desempeña un papel primordial en la transición a la UEM (y cuanto más ahora que la moneda única es una realidad, podríamos añadir), al estimular el crecimiento económico y el empleo y aumentar la competitividad de la Unión (...) A medida que otros obstáculos reglamentarios y económicos van desapareciendo paulatina-

1. El presente trabajo recoge la comunicación presentada el 18 de diciembre de 1999 en el II Congreso Internacional de Fiscalidad sobre el capital mobiliario: ¿Armonización o convergencia", organizado por la Universidad de Murcia. Y EL Instituto de Estudios Fiscales.

2. D.O.C.E. de 8 de julio de 1998, C 212, pág. 13 y ss.

3. D.O.C.E. de 6 de enero de 1998, C 2, pág. 1 y ss.

4. "La fiscalidad en la Unión Europea" (Informe Monti), COM (96), 487 def., Bruselas, 20 de marzo de 1996.

mente, la fiscalidad se percibe, con razón, como un factor residual de creciente importancia que impide alcanzar plenamente estos objetivos fundamentales (...) La ultimación y funcionamiento sin restricciones del mercado interior siguen siendo una prioridad absoluta. La supresión de los obstáculos fiscales supondrá ventajas económicas y mayor prosperidad para los ciudadanos y las empresas, impidiendo al mismo tiempo la no imposición dentro del mercado único, como consecuencia de arbitrajes o evasiones fiscales transfronterizas".

La supresión de los obstáculos fiscales no obsta a la convivencia pacífica de situaciones de divergencia, armonización y competencia fiscal. En principio, sólo deben intervenir las instituciones comunitarias, de acuerdo con el principio de subsidiaridad⁵, cuando las divergencias nacionales creen distorsiones de competencia o restrinjan la realización efectiva de las libertades, y sea necesario aproximar o armonizar las legislaciones como opción más eficaz. Pero las instituciones de la Unión Europea también deben actuar si los Estados contravienen los objetivos del Tratado. La Comisión y el Tribunal de Justicia (TJCE) tienen como misión vigilar la aplicación del Derecho comunitario por los Estados miembros y su acción se ha proyectado para controlar la legalidad de las normas tributarias internas, unilaterales y bilaterales.

Las sentencias del TJCE ofrecen constantemente nuevas orientaciones a los Estados sobre cómo deben ejercer su soberanía en la imposición directa y ponen de manifiesto la necesidad de armonizar normativamente nuevas materias. En particular, la jurisprudencia sobre el principio de no discriminación ha ido limando la soberanía fiscal de los Estados a la hora de reservar determinadas ventajas fiscales sólo a sus residentes, pero a la vez, constatando las lagunas de la armonización normativa en la imposición societaria, ha estimulado reformas internas que siguen la línea marcada por el Tribunal para adecuarse a los Tratados. Asistimos así a una armonización indirecta, negativa, o de "segundo grado" de determinadas

5. Artículo 5 CE (antiguo artículo 3 B TCE). Para citar las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea modificado tras la entrada en vigor del Tratado de Amsterdam, seguimos el criterio sugerido por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en sus notas informativas.

normas internas de imposición directa, que invita a reflexionar sobre su alcance y significado.

2. ANÁLISIS.

Las líneas que siguen pretenden formular algunas consideraciones a propósito de la interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a los artículos del Tratado que se refieren a la libertad de establecimiento [artículos 52 TCE (actualmente artículo 43 CE), y 58 TCE (actualmente 48 CE)]. En un pronunciamiento reciente, dictado el 21 de septiembre de 1999 en el asunto *Saint-Gobain*⁶, el Tribunal ha dado un paso más en la línea de expandir la eficacia del principio de igualdad de tratamiento o no discriminación, garantizado por el Tratado como parámetro de legalidad de medidas tributarias internas. Desde hace tiempo viene entendiendo que los Estados miembros no pueden insertar en sus sistemas fiscales normas que restrinjan el derecho de los contribuyentes a establecerse libremente en el territorio de la Comunidad⁷. Todo nacional comunitario y las sociedades asimiladas que hayan ejercido la libertad de establecimiento tienen garantizado por el Tratado el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida.

La sentencia de 21 de septiembre de 1999 tiene un doble interés. De nuevo interpreta el alcance de las normas del Tratado sobre derecho de establecimiento, que convierte en ilícitas las medidas internas que reserven determinadas ventajas fiscales sólo a entidades nacionales, lo

6. Boletín de Actividades núm. 23/1999, pág. 31 y ss.

7. Especialmente interesante en este punto es la sentencia de 28 de abril de 1998, dictada en el asunto C-118/96 *Jessica Safir* (Rec.1919), en particular el apartado 26, en el que el Tribunal considera la posibilidad de "disuadir a los interesados de suscribir seguros de vida de capital con compañías no establecidas en Suecia", para amparar su decisión de declarar contrario al derecho de establecimiento un tratamiento tributario diverso de las compañías aseguradoras según estén o no establecidas, a la vista de la normativa sueca sobre este particular. Igualmente significativo resulta el asunto C-250/95 *Futura Participations et Singer*, STJCE de 15 de mayo de 1997, C-250/95, donde se ha declarado que la exigencia de registros contables adecuados según la legislación luxemburguesa implica una restricción a la libertad de establecimiento, por cuanto que obligaría a las empresas que quisieran establecerse en otro Estado miembro a llevar dos contabilidades separadas: una en el país de origen y otra en el lugar del establecimiento permanente. Vid. el comentario a esta sentencia de M.A. CAAMAÑO y J.M. CALDERÓN, en *Quincena Fiscal* núm. 18/1998, pág. 9 y ss.

cual de por sí ya la hace importante. Pero, en segundo lugar, y quizás en ello reside su trascendencia, declara que la eficacia de la norma comunitaria alcanza también a las previsiones de los Convenios de Doble Imposición, dedicando buena parte de su motivación a precisar algunos aspectos de interés sobre las relaciones entre las obligaciones de los Estados de acuerdo con los Tratados bilaterales y las obligaciones comunitarias para con los establecimientos permanentes.

Creemos que los criterios asentados en esta sentencia así como en sus precedentes han de tenerse especialmente en cuenta en las negociaciones que avancen en la armonización fiscal de los rendimientos derivados del ahorro, y que conviene a los países de la Unión Europea negociar al unísono modificaciones a los Convenios Bilaterales suscritos. De lo contrario, el respeto a las libertades comunitarias corre el riesgo de ponerse en entredicho si por vía convencional los países europeos pretenden negar el acceso a una ventaja fiscal con infracción del Tratado comunitario⁸.

A pesar de que en caso de conflicto prevalezca la norma del Tratado comunitario, el hecho de mantener formalmente previsiones normativas convencionales contrarias al Derecho comunitario puede ser objeto de declaración de incumplimiento de Estado por la vía prevista en los artículos 226 CE y 227 CE (antiguos artículos 169 y 170 TCE).

En particular, en esta ocasión el TJCE ha interpretado que: "los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente, artículo 48 CE) se oponen a que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro no se beneficie, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de las siguientes ventajas fiscales:

- La exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros ("internacionales Schachtelprivileg" en el ámbito del impuesto sobre sociedades), prevista

8. Sobre las cláusulas de limitación de beneficios, vid. A.J. MARTIN JIMÉNEZ: "EC Law and Clauses on 'Limitation on Benefits' in Treaties with the US after Maastricht and the US-Netherlands Tax Treaty", EC Tax Review 1995/2, págs. 78-88.

en un convenio fiscal celebrado con un país tercero para evitar la doble imposición.

- La imputación, al impuesto alemán de sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un Estado distinto de la República Federal de Alemania por los beneficios de una filial establecida en aquél, prevista en la legislación nacional, y

- La exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros ("intencionales Schachtelprivileg" en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio), prevista también en la legislación nacional.

Como se sabe, la jurisprudencia a propósito del principio comunitario de no discriminación⁹ permite afirmar 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.

Parece claro tras esta sentencia, que las ventajas previstas para los residentes en los Convenios de Doble Imposición con terceros países deben extenderse a los establecimientos permanentes de sociedades de otros Estados miembros.

Pese a que a priori y literalmente las disposiciones del Tratado de Roma pretenden garantizar la igualdad de trato a los nacionales de otro Estado miembro, el TJCE viene admitiendo desde mediados de los años ochenta¹⁰ su invocación para proteger situaciones discriminatorias por

9. Vid. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: "Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, RCT núm. 186/1998, pág.3 y ss.

10. 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;

motivos impositivos en función de la residencia, en la medida en que encubran discriminaciones por nacionalidad¹¹. En el asunto *Avoir fiscal*¹², el Tribunal marcó un hito en la tendencia de las sentencias anteriores sobre fiscalidad directa, 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 discriminación¹³. A pesar de ello, desde entonces, la jurisprudencia comunitaria y más claramente desde el asunto *Schumacker*, tranquilizó a los Estados miembros, cuando declaró, la admisibilidad por lo general, en materia de impuestos directos, de un tratamiento diferenciado en función

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; *Assher*, 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).

11. 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*, de 15 de mayo de 1997, C-250/95, 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. También ésta fue la primera sentencia acerca de las relaciones entre Derecho comunitario y Convenios de doble imposición. Vid. A.J.MARTÍN JIMÉNEZ: "¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso *Gilly*", *Civitas*, REDF nº 102/1999, pág. 301.

12. Asunto C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285.

13. 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.

de la residencia¹⁴, por tratarse de situaciones no comparables, lo que le ha llevado a analizar frente a casos concretos, primero, si residentes y no residentes se encuentran en las mismas circunstancias y si tal es el caso, a continuación, si existe alguna razón objetiva que justifique una diferencia de trato.

En el asunto *Bachmann*¹⁵, que ha sido interpretado como un difuso paso atrás, el TJCE aceptó como razón objetiva que ampara una diferencia de trato la exigencia imperativa de interés general¹⁶, pero en otras ocasiones ha rechazado los argumentos basados en la falta de armonización fiscal¹⁷, en la necesidad de dar coherencia al régimen tributario¹⁸, en la eficacia de los controles fiscales¹⁹, en el riesgo de evasión²⁰ o en la invocación de una pérdida recaudatoria para fundamentar una norma nacional que establece una diferencia de trato.

Sin embargo, sería aventurado esperar del TJCE un desmantelamiento general de los Derechos tributarios nacionales o una prohibición general de distinguir entre residentes y no residentes²¹, aunque la ausen-

14. Vid. apartado 31 de la STJCE de 14 de febrero de 1995, Rec. 251.

15. STJCE de 28 de enero de 1992, Rec. 249. Se trataba de enjuiciar la conformidad de disposición del Impuesto sobre la renta belga que sólo permitía la deducibilidad de las primas de seguros pagadas a entidades establecidas en Bélgica, con los artículos 48, 59, 67 y 106 TCEE. 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).

16. Vid. apartado 16.

17. Por ejemplo, apartado 24 de la sentencia dictada en el asunto *Avoir Fiscal* (C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285) donde se afirmó 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".

18. 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).

19. Apartado 18 de la sentencia *Bachmann*.

20. Asunto *Avoir Fiscal*, apartado 25.

21. Sobre las consecuencias de la evolución jurisprudencial en el marco de un estudio

cia de armonización normativa pueda llegar a implicar un efecto invasor de la soberanía tributaria por la acción del Tribunal de Luxemburgo mucho más efectivo que cualquier cesión de soberanía a la Comunidad Europea para legislar sobre aspectos que interesan a todos.

En el razonamiento jurídico de la sentencia de 21 de septiembre de 1999, el Tribunal sigue los pasos o "test" argumentativos de su jurisprudencia anterior y que acabamos de extractar, a propósito del principio de no discriminación:

1.- En primer lugar, analiza si existe una diferencia de trato que restringe las libertades protegidas por el Derecho comunitario²². El TJCE ha sido especialmente sensible a la posibilidad de que el carácter más gravoso de una situación pueda disuadir de realizar operaciones con compañías no establecidas (asunto Jessica Safir)²³ 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 este caso, afirma que tanto la "diferencia de trato" como la "restricción de la libertad de elección" debe analizarse como una única y misma infrac-

sobre fiscalidad comunitaria más amplio vid. M. VILLAR EZCURRA, "Integración económica europea y fiscalidad", Comunidad Europea, Aranzadi, núm. 12/1997, págs. 37-49.

22. 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, pág. 97). Esto es lo que justamente ocurre en el caso Saint-Gobain.

23. 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).

ción de los artículos 52 y 58 del Tratado (apartado 44)²⁴. No justifica en este momento que las situaciones de residentes y no residentes a efectos fiscales son comparables sino que afirma directamente respecto a los impuestos controvertidos que los establecimientos permanentes en Alemania se encuentran "en una situación menos favorable" que la que tienen las sociedades residentes (apartados 36 a 43).

2.- Inmediatamente, analiza si esa diferencia de trato que afirma puede estar justificada (apartado 45). El Gobierno alemán presenta un primer argumento, que se trata de situaciones no comparables, y el Tribunal es rotundo al afirmar que el criterio de comparabilidad se cumple y que la diferencia de trato sólo aparece en relación con la concesión de las ventajas fiscales en conflicto, pues "para los ámbitos controvertidos, la diferencia entre obligación real y obligación personal de contribuir no es en absoluto pertinente, en la medida en que la renta y el patrimonio mundiales no comprenden los dividendos recibidos de sociedades extranjeras, debido a la concesión de las ventajas fiscales consideradas, de las que no pueden beneficiarse los contribuyentes sujetos al pago de impuestos por obligación real" (apartado 49). Rechaza el segundo argumento basado en motivos recaudatorios (apartado 50), estimando como suele razonar en casos precedentes (sentencia ICI²⁵), que no puede considerarse que ésta sea una razón imperiosa de interés general que pueda invocarse para justificar una desigualdad de trato en principio incompatible (apartado 51). Igual argumento sirve para rechazar la compensación de las desventajas fiscales a las sucursales con otras ventajas (apartados 52 a 54).

De mayor transcendencia nos parece la argumentación de la sentencia que gira en torno a la posición de los Convenios bilaterales respecto al Derecho comunitario, pues todo se plantea en términos de compe-

24. D. BERLIN, siguiendo el criterio de algunos Abogados Generales (por ejemplo Mancini en el asunto *avoir fiscal*) entiende que pese a que sean igualmente condenables "discriminación" y "restricción", la calificación tiene importancia respecto a los motivos que pueden excusar una violación a las reglas del Tratado, en "Chronique de jurisprudence fiscale européenne", Revue trimestrielle de droit européen n° 3/1999, pág. 502.

25. STJCE de 16 de julio de 1998, C-264/96, Rec. 4695, apartado 28.

tencias y no conviene olvidar las reticencias de algunos Estados (en particular, fue crítica la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 12 de octubre de 1993 respecto a la aceptación del Tratado de Maastricht ²⁶) a la acción "invasora" del Derecho comunitario en áreas tradicionales de soberanía estatal. Según el Gobierno alemán, al no existir armonización comunitaria respecto de la tributación de las rentas y de los beneficios, los Estados miembros pueden negociar los Convenios bilaterales en materia de doble imposición con plena libertad, y "extender las ventajas fiscales previstas en los convenios celebrados con terceros países a otras situaciones no es compatible con el reparto de competencias que deriva del derecho comunitario" (apartado 55). Por su parte, el Gobierno sueco, interviniente en el proceso, añadió que "los convenios para evitar la doble imposición se basan en el principio de reciprocidad, y que se destruiría el equilibrio inherente a estos convenios si se extendiese la aplicación de sus disposiciones a sociedades establecidas en Estados miembros que no son parte en estos convenios" (apartado 56). Pues bien, pese a que el Tribunal reconoce la libertad de los Estados miembros para fijar los criterios de sujeción a efectos de reparto de competencias en Convenios bilaterales para evitar la doble imposición, reiterando jurisprudencia anterior (asunto Gilly C-336/96, sentencia de 12 de mayo de 1998, Rec. 2793), esta libertad —declara— ha de ejercerse respetando el Derecho comunitario, apartándose de la consideración a los principios del Derecho tributario internacional y volviendo a la línea iniciada en *avoir fiscal* y reiterada en *Wielockx*.

En particular, afirma literalmente que "el principio del trato nacional impone al Estado miembro parte en dicho convenio conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio" (apartado 59). La reciprocidad y el equilibrio de los convenios no se ven menoscabados por cuanto que la extensión de efectos no impone nuevas obligaciones a los países terceros parte en los convenios (punto 81 de las conclusiones del abogado general). Cierra estas argu-

26. La versión española de la Sentencia puede consultarse en la Revista de Instituciones Europeas nº 3/1993, página 975 y ss.

mentaciones refiriéndose a la reforma del legislador alemán de 13 de septiembre de 1993, que extendió unilateralmente a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes las ventajas fiscales en el ámbito del impuesto sobre sociedades y puso fin de esta manera, a la diferencia de trato fiscal existente respecto de las sociedades con domicilio social o dirección comercial en Alemania.

Con toda esta motivación, el Tribunal no entra a analizar si la medida interna es proporcionada al fin perseguido, como ha ocurrido en otros casos, en los que ha aceptado una razón imperiosa para justificar una diferencia de trato. Niega precisamente que tal razón exista. En general, las medidas anti-evasión, o de defensa de los ingresos tributarios nacionales, han sido rechazadas como argumentos que amparan una situación discriminatoria²⁷, pero en algunas ocasiones estas razones se han admitido como exigencias imperativas, y en tales casos 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 pagos²⁸, que no produjeran efectos restrictivos de la libre prestación de servicios²⁹ 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.

3. CONCLUSIÓN.

En definitiva, de este nuevo pronunciamiento del TJCE de 21 de septiembre de 1999, que se une a ya una importante lista de precedentes, cabe afirmar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades está asumiendo un papel especialmente activo en el diseño del reparto competencial para la adopción de decisiones específicas de fiscalidad de sociedades y en general de fiscalidad directa³⁰, que invita a reflexionar y a plan-

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

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

29. Asunto *Jessica Safir*, apartado 34.

30. Con la táctica que HARTLEY explica sobre la introducción prudente de su doctrina en asuntos donde se ponen en peligro los intereses de los Estados miembros. Así, en el primer caso que decide sobre una cuestión, el TJCE establece una doctrina como prin

tearse 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 para la armonización de la tributación de otras formas rendimientos del ahorro, que no sean estrictamente intereses según la definición de la propuesta de Directiva.

En todo caso, tanto el principio de libertad de establecimiento como el de libre circulación de capitales interpretados a la luz de la sentencia de 21 de septiembre de 1999, van a exigir de los Estados la articulación de un tratamiento uniforme para las rentas derivadas del ahorro obtenidas por residentes de los distintos países de la Unión Europea.

BIBLIOGRAFÍA

APARICIO PÉREZ, A: "La armonización fiscal y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea", Noticias de la Unión Europea núm. 174/1999, págs. 67-92.

CAYÓN GALIARDO, A. - FALCÓN Y TELLA, R. - F. DE LA HUCHA CELADOR: La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia, IEF, Madrid, 1990.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. - CALDERÓN CARRERO, J.M.: Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 1992-1995, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997.

CASADO OLLERO, G.: "La supresión de las fronteras fiscales en la CEE", Civitas, Revista Española de Derecho Financiero núm. 50/1986.

DOCAVO ALBERTI, L.: Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, La Ley, Madrid, 1991.

cipio general, pero sugiriendo que se somete al cumplimiento de algunas condiciones, incluso puede encontrar alguna razón por la que la doctrina no se aplica al caso concreto. Si no hay demasiadas protestas, la doctrina se reafirma en casos sucesivos. Entonces los requisitos se eliminan y los efectos de la doctrina aparecen con toda su plenitud. Cfr. T.C. HARTLEY: The foundations of the European Community Law, Clarendon, Oxford, 1994, pág. 87.

ESTEVE PARDO, M.L.: *El impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R.: "La armonización fiscal en la jurisprudencia", en la obra coordinada por G.C. RODRIGUEZ IGLESIAS - D.J. LIÑÁN NOGUERAS, *Derecho Comunitario y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.

GARCÍA PRATS, F.A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.

HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M.: "Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. 1, núm. 2/1997, págs. 511-545.

A.J.MARTÍN JIMÉNEZ: "¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly", *Civitas, REDF* n° 102/1999, págs. 291-320.

MATA SIERRA, M.T.: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

SACHETTO, C.: "La colaboración internacional en materia tributaria", en *Boletín de fiscalidad internacional*, núm. 15/1998, págs. 1-8.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: "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, págs. 3-55.

VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.: "Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del contribuyente", *Quincena Fiscal* núm. 10/1999, págs. 9-30.

Marta Villar Ezcurra

*Profesora de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de San Pablo-
CEU. Abogada.*