

LA IMPORTANCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA RELEVANCIA DE SU JURISPRUDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA SOBRE LOS ESTADOS MIEMBROS*

THE ROLE PLAYED BY EUROPEAN COURT OF JUSTICE AND THE RELEVANCE OF ITS CASE LAW IN TAX MATTERS OVER MEMBER STATES

Rev. boliv. de derecho n° 19, enero 2015, ISSN: 2070-8157, pp. 378-403

* PIND. Personal Investigador No Doctor en Derecho Financiero y Tributario. Esta investigación se realiza en el marco del Proyecto Centro de Excelencia Jean Monnet de la Universidad de Valencia, "EU Economic Governance: Institutional, Economic and Tax Implications".



José Carlos
PEDROSA
LÓPEZ

ARTÍCULO RECIBIDO: 5 de septiembre de 2014

ARTÍCULO APROBADO: 15 de octubre de 2014

RESUMEN: Este artículo ofrece una completa visión de la evolución histórica de la Unión Europea y de la primacía del Derecho de la UE sobre las legislaciones internas de los Estados miembros. Se centra en el papel desarrollado por su Tribunal de Justicia y, en concreto, en la importancia de su jurisprudencia en materia tributaria como fuente de Derecho y parte de su ordenamiento jurídico.

PALABRAS CLAVE: TJUE, Jurisprudencia, libertades fundamentales, primacía, Unión Europea, Tribunal de Justicia.

ABSTRACT: This article provides a comprehensive overview of the historical evolution of the European Union and of the primacy of EU Law over domestic laws of the Member States. It focuses on the role played by the European Court of Justice and, in particular, on the importance of its case law on taxation as a source of law and part of its legal system.

KEY WORDS: ECJ, case law, fundamental freedoms, primacy, European Union, Court of Justice.

SUMARIO.- I. Introducción.- II. Breve referencia a la evolución histórica de la Unión Europea.- III. Ordenamiento jurídico de la Unión Europea.- I. La primacía del Derecho de la Unión Europea.- 2. El principio de la eficacia directa.- IV. El sistema de fuentes del derecho de la Unión Europea.- 1. El derecho originario.- 2. El derecho derivado.- V. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea.- 1. Reseña histórica.- 2. Composición y organización jurisdiccional.- 3. Competencias principales.- VI. La relevancia de la jurisprudencia en materia tributaria del TJUE y las Libertades Fundamentales.- I. Las cuatro Libertades Fundamentales.- A) Libre circulación de personas.- B) Libre circulación de mercancías.- C) Libre circulación de capitales.- D) Libre prestación de servicios.- 2. El Derecho a la libertad de establecimiento.- VII. Consideraciones finales.

I. INTRODUCCIÓN.

Este artículo, estructurado en cuatro apartados, ofrece una visión desde la creación y evolución histórica de la Unión Europea hasta la importancia otorgada a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia tributaria.

En primer lugar, explica brevemente la creación de la Unión Europea desde su inicio con los Tratados constitutivos y sus posteriores modificaciones hasta la incorporación de Croacia como último Estado miembro en 2013. Expone cuáles son la finalidad y objetivos de esta gran unión de países.

En segundo lugar, hace referencia al ordenamiento jurídico del Derecho de la Unión Europea, haciendo un especial hincapié en los principios de la primacía del Derecho de la UE y al principio de su eficacia directa sobre los Estados miembros. Con ello, nos aclara en qué medida y por qué el Derecho de la Unión influye sobre todas las legislaciones internas de los Estados miembros, o incluso en las relaciones que estos mantienen con los denominados «terceros Estados».

Acto seguido, refiriéndose al sistema de fuentes del Derecho de la Unión Europea analiza la fuerza y el valor jurídico de cada uno de los actos normativos, diferenciando principalmente entre el Derecho originario compuesto por los Tratados constitutivos y el Derecho derivado.

• José Carlos Pedrosa López

Es doctorando en Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Valencia, especializado en Derecho Fiscal Internacional. Es licenciado en Derecho y licenciado en Administración y Dirección de Empresas y tiene un máster en Asesoría Fiscal y Tributación. Ha obtenido por concurso de méritos diferentes becas para realizar cursos de postgrado y estancias de investigación tanto en países europeos como en América y Australia. Es autor de numerosas publicaciones en revistas científicas de notable prestigio en español y en inglés. Actualmente, es miembro del Centro de Excelencia Jean Monnet de la Universidad de Valencia y delegado de la sección de Derecho Financiero del Instituto de Derecho Iberoamericano.

Posteriormente, el trabajo se centra en analizar la figura del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, desde su composición y organización hasta sus competencias y la importancia de su jurisprudencia en materia tributaria sobre los Estados miembros.

Por último, al hilo de dicha institución europea, el artículo analiza la influencia de su jurisprudencia sobre los ordenamientos jurídicos de los países de la Unión Europea. Este estudio se centra en las denominadas cuatro libertades fundamentales: libre circulación de personas, mercancías, capitales y servicios y, en la importancia del derecho a la libertad de establecimiento en otro Estado miembro.

II. BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA UNIÓN EUROPEA.

La integración europea no ha sido, pues, una idea original o espontánea propia del siglo XX, sino una constante utopía del pensamiento europeo¹. Hay que remontarse a las épocas del imperio romano o al posterior imperio austro-húngaro o a la época medieval para comprender que la intención de crear una Europa única y unida no es un capricho de los gobernantes que han liderado los Estados europeos durante los últimos 100 años. El continente europeo ha sido siempre el escenario donde se ha mezclado y han interactuado un cúmulo de lenguas, innumerables tradiciones de los pueblos, movimientos artísticos y literarios que han influido de país en país, e incluso por desgracia, guerras que por unas razones u otras, han provocado ingentes movimientos migratorios continuando con la miscelánea de las razas y la complementación de las existentes costumbres con las nuevas.

Desde una perspectiva más próxima en el tiempo, hay que observar la creación del BENELUX en 1943, como la primera iniciativa con éxito a la hora de empezar a constituir una Europa unificada². Esta supuso la unión de los Gobiernos de Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo.

Aunque hay que remitirse a 1952 para hablar del que fue el primer resultado del esfuerzo de integración europea, la constitución de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (en adelante, CECA), estableció la libertad de circulación del carbón y del acero, y el libre acceso a las fuentes de producción.

El Tratado CECA fue asumido por los países del BENELUX, Alemania, Francia e Italia, aunque más tarde, en 1954, Reino Unido accedió a la firma del mismo.

1 MANGAS MARTÍN A., LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Madrid (2013): Tecnos, p.27.

2 Aunque anteriormente hubieron otras iniciativas que por diversas razones no tuvieron demasiado éxito, esta fue el caso de la propuesta hecha por el ministro francés, Aristides Briand, en la Sociedad de Naciones, en 1929, para crear una federación denominada "Unión Europea".

Pocos años después, en 1957, se constituyeron los dos Tratados restantes, aunque cada uno de ellos con objetivos absolutamente diferentes. El 25 de marzo de 1957 fue el día que los mismos países que inicialmente firmaron el Tratado CECA (Alemania, Italia, Francia, Países Bajos, Bélgica y Luxemburgo) crearon en Roma la Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (en adelante, EURATOM).

Por un lado, el Tratado EURATOM fue creado con el fin de coordinar los programas de investigación de los Estados miembros en favor de una utilización pacífica nuclear, tratando de garantizar la seguridad del abastecimiento de energía atómica mediante un control centralizado.

Respecto al Tratado CEE, también conocido como el Tratado de Roma, centraba gran parte de su articulado en la creación de un mercado interior, de modo que luchaba por conseguir la libre circulación de mercancías eliminando los aranceles entre países y proponiendo la aceptación de un arancel aduanero común³.

No obstante, estos tres Tratados no han permanecido estáticos en el tiempo, sino que los conflictos entre Estados, las crisis económicas, la anexión de otros países o los problemas derivados de la constitución de un Mercado Común, han provocado desde modificaciones en sus preceptos y rúbrica, hasta su expiración⁴.

Respecto a las modificaciones sufridas por alguno de ellos las más relevantes por su contenido son las siguientes:

El Tratado de Bruselas tuvo lugar en 1965, el cual dio una solución que estaba pendiente en las tres Comunidades consistente en la creación de una Comisión y un Consejo único. No obstante el mismo fue derogado años después (1975) por el llamado Tratado de Amsterdam⁵.

El período de años de 1973 a 1986 estuvo caracterizado por ampliaciones de las Comunidades Europeas tras la presentación de la solicitud de adhesión y la entrada a la Unión Europea (en adelante, UE) por diversos países. La primera ampliación, en 1973, permitió la incorporación de Reino Unido, Irlanda y Dinamarca. En segunda instancia, en 1981 se completó con la unión Grecia. La tercera ampliación se produjo en 1986 con la anexión de los territorios de Portugal y España. De modo que, tras estas incorporaciones a las Comunidades, la Unión Europea contaba con un total de 12 países.

3 Estos objetivos se plasmaban desde el art. 9 al 29 del TCEE, aunque actualmente existe el Reglamento 2008/450/CE sobre el Código Aduanero Modernizado.

4 Actualmente el Tratado CECA no está en vigor, expiró en julio de 2002, puesto que tal y como se había planeado su plazo de vigencia era de 50 años.

5 http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/treaties/index_es.htm.

Posteriormente, en 1986 se aprobó el texto del Acta Única Europea. Su finalidad se ceñía al reforzamiento de las instituciones para agilizar la toma de decisiones, facilitar la armonización de las distintas legislaciones y preparar la llegada al mercado interior sobre la base de los tratados existentes, el cual se redefinía como «espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estaba garantizada⁶».

Poco tiempo después, el Consejo Europeo reunido en la ciudad Maastricht, Holanda, redactó y consensuó el texto que se denominaría Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE), también conocido como el Tratado de Maastricht, entrando en vigor el 7 de febrero de 1992. El cual supuso el primer paso para dotar de una dimensión política a la Unión Europea.

El Tratado de Maastricht creó la Unión Europea fundada sobre las Comunidades Europeas (pilar comunitario) y las formas intergubernamentales de cooperación en la Política exterior y seguridad común (PESC) y de Cooperación en los ámbitos de la justicia y de los asuntos del interior⁷. Además, preparó la entrada de la Unión Monetaria Europea, el compromiso de establecer una moneda única, el Euro y modificó el nombre del anterior Tratado CEE por el de Tratado Comunidad Europea (en adelante, TCE).

La Unión Europea cada vez tenía más y más forma, era más fuerte a todos los niveles y completa en todos sus ámbitos, los países se iban adhiriendo a la misma continuamente, y así lo hicieron en 1995, Austria, Finlandia y Suecia. De modo que, llegado este momento, la Unión Europea ya estaba constituida por 15 países.

Ante el escenario que tenía presente, la Unión Europea tuvo la necesidad de hacer algunas reformas en las instituciones europeas para preparar la llegada de futuros miembros. Para ello, modificó, reenumeró y consolidó lo Tratados CEE y UE, además de recurrir al denominado «procedimiento de codecisión», bajo la competencia del Tribunal de Justicia en materia de violación de derechos fundamentales, se sancionaba al Estado miembro que violase o infringiese alguno de los derechos humanos.

El penúltimo de los Tratados firmados fue el de Niza en 2001, en el mismo se modificó la ponderación de votos de los Estados en el Consejo y de la reforma de las instituciones para que la unión pueda funcionar eficazmente tras las ampliaciones que ya por aquél momento estaban previstas.

6 MANGAS MARTÍN A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones*, cit., p. 38.

7 MANGAS MARTÍN A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones*, cit., p. 39.

Siguiendo lo estructurado, y una vez cumplían los requisitos y condiciones⁸ de entrada a la Unión Europea se incorporaron un cúmulo de países en dos tiempos. En 2004, se adhirieron: Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Lituania, Letonia, Malta, Polonia y República Checa, y unos años después, en 2007, lo hicieron Bulgaria y Rumanía.

Por último, se celebró en 2007 el denominado Tratado de Lisboa, el cual modificaba el anterior TUE y el TCE por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). Este fue debido a la necesidad de aclarar las competencias exclusivas de la UE, las competencias de los Estados miembros y las que son de carácter compartido.

Respecto la composición de la UE formada actualmente por 28 Estados miembros se completó con la adhesión de Croacia en 2013. Todavía, a día de hoy existen otros países candidatos como: Albania, Islandia, Macedonia, Montenegro, Serbia y Turquía.

III. ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA.

I. La primacía del Derecho de la Unión Europea.

El concepto de ordenamiento jurídico comunitario no es un concepto que resulte fácil de identificar en comparación al sistema de fuentes del Derecho en un ámbito nacional ni a los tratados de carácter internacional ordinarios⁹.

En el ámbito del Derecho de la Unión Europea parece los protagonistas son los Tratados que han sido objeto de ratificación por los Estados miembros y la jurisprudencia derivada del actualmente denominado Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE). La cual, especialmente en materia tributaria, ha jugado un papel influyente sobre los Estados miembros.

La firma del Tratado supuso la cesión del ejercicio de determinadas competencias estatales a favor de los órganos e instituciones comunitarias cuya actuación determina una limitación añadida del ejercicio del poder tributario –en particular- y financiero –en general- por parte de los Estados y de sus órganos institucionales, como consecuencia de la quiebra de la concepción indivisible de la soberanía¹⁰.

8 Las principales condiciones para que un Estado sea miembro de la UE se establecieron en 1993 en «criterios de Copenhague»: -Tener instituciones estables que garanticen la democracia, el estado de Derecho, los derechos humanos y el respeto a las minorías; -Economía de mercado que funcione; - Asumir el acervo comunitario y apoyar los objetivos de la Unión.

9 Se distingue la posición de los países monistas y dualistas. Los Estados dualistas, entienden que el Derecho internacional solo vinculan a las relaciones entre Estados y para alcanzar al individuo la norma ha de ser incorporada al ordenamiento jurídico interno. Los Estados monistas, entienden que el Derecho es una unidad.

10 GARCÍA PRATS, F.A.: "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (2001),

El carácter supranacional del Derecho de la Unión Europea quedó consagrado en primera ocasión en el asunto *Costa/E.N.E.L* el 15 de julio de 1964¹¹, en este supuesto el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (nombre que recibía anteriormente) tuvo que pronunciarse ante el supuesto de un ley italiana posterior a la que se había aprobado y ordenado la ejecución de los Tratados comunitarios en Italia. Ante este escenario, el Tribunal asentó el principio de primacía del derecho comunitario sobre la norma nacional, sobre la base de la naturaleza y caracteres específicos de los Comunidades Europeas, a partir de una interpretación sistemática y teleológica de los Tratados constitutivos. De modo, que el Tribunal entendió una limitación definitiva, en determinados ámbitos, de los derechos soberanos de los Estados en beneficio del ordenamiento jurídico comunitario, por lo que no puede prevalecer una norma nacional posterior sobre esos derechos definitivamente transferidos¹².

Al poco tiempo después, otra sentencia volvió a confirmar el carácter que cabe otorgar al derecho de la UE, en este supuesto fue la sentencia *Simmenthal* de 1980¹³. Se trataba de una sociedad que compraba materia prima en otro Estado y alegando a modo de excusa una norma nacional, se le sometía en la frontera al pago de una cuantía en concepto de control de sanidad. Derivada de la controversia entre estos Estados se elevó una cuestión prejudicial al juez del TJCE. Pues, otra vez más puso de manifiesto el carácter que recae sobre el derecho de la UE explicando la incompatibilidad de la norma interna con el derecho comunitario, y por la tanto, la correspondiente inaplicación de pleno derecho de la misma ante situaciones intracomunitarias.

Por consiguiente, se pone de manifiesto la autonomía del Derecho de la Unión Europea, independiente de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, y la primacía del mismo como su máxima expresión.

2. El principio de eficacia directa.

El ordenamiento comunitario se trata pues, de normas que tienen efecto directo (cuando se dan determinadas circunstancias), primacía sobre las normas de los Estados miembros y el incumplimiento del Derecho comunitario o su falta de aplicación genera responsabilidad de los Estados por incumplimiento¹⁴. De este modo, se pone de manifiesto la obligación que recae sobre los Estados miembros de

núm. 259°, p. 258.

11 STJCE 15 julio 1964 *Costa/ ENEL*.Asunto 6/64, Rec. 1964.

12 GARCÍA-VALDECASAS Y FERNÁNDEZ, R., CARPI BADÍA, J. M.: "El Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Algunas consideraciones respecto a su papel en el marco de la construcción europea", *Revista jurídica de Castilla y León* (2004), núm. 3°, p. 27.

13 STJCE 9 marzo 1978 *Simmenthal*.Asunto 106/77. Rec. 1978

14 MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Introducción: Imposición Directa y Derecho de la Unión Europea", en AA.VV. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE* (coord. por N. CARMONA FERNÁNDEZ). Madrid (2013): CISS, p. 784.

regular el Derecho interno de cada uno de ellos en consonancia con las exigencias, los principios y los objetivos comunitarios.

Se puede afirmar que el Derecho de la Unión Europea tiene una eficacia que se puede analizar desde dos perspectivas. Por un lado, el efecto directo es una realidad al tener los Estados que adecuar su normativa interna y la interpretación y aplicación de la misma a las exigencias legales del ámbito comunitario.

De modo que, el Derecho comunitario no pueda estar condicionado, por lo que no puede ni existir el hipotético caso de que este a expensas de su incorporación en el ámbito doméstico.

La eficacia directa del Derecho comunitario se plasmó por el TJUE de manera muy temprana en el asunto *Van Gend en Loos*¹⁵. El supuesto versaba en que una empresa de un Estado se desplazaba a otro Estado a comprar mercancías y cuando volvía a entrar en el Estado del cual era residente, el mismo intentó aplicarle unos aranceles superiores, puesto que entendían que el Tratado sólo obligaba y vinculaba a los Estados.

A consecuencia de la cuestión prejudicial elevada al Tribunal, se desprende una característica del ordenamiento comunitario frente al Derecho internacional clásico, la supresión de la intermediación estatal, lo que supone que determinadas normas comunitarias son fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a que afecten, incluidos los particulares, que pueden alegarlos ante los órganos de cada Estado¹⁶.

Por consiguiente, este Derecho crea por lo tanto, obligaciones y derechos para todo su ámbito de aplicación, lo cual, también significa que hasta los particulares pueden invocarlos ante los jueces y tribunales.

A colación y a fin de evitar la confusión de ciertos términos es adecuado hacer una acotación sobre la diferencia del significado e intención del concepto primacía y efecto directo. Si la primacía es una noción absoluta que se predica de toda norma comunitaria, la aplicación directa es una noción restringida que hay que determinar caso por caso, mediante una construcción pretoriana. El Tribunal de Justicia ha identificado varios requisitos que debe reunir una norma comunitaria para producir efectos jurídicos inmediatos: en primer lugar, la norma comunitaria ha de ser clara y precisa, en el sentido en que debe fundar una obligación concreta y desprovista de ambigüedades, y, en segundo lugar, su mandato ha de ser incondicional,

15 STJCE 5 febrero 1963 *Van Gend en Loos*. Asunto 26/62. Rec. 1963.

16 FALCÓN Y TELLA, R., PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid (2013): Marcial Pons, p.31.

en el sentido de que no deje un margen de apreciación discrecional a las autoridades públicas o a las instituciones comunitarias¹⁷.

Del mismo modo, siguiendo con las acotaciones aclaratorias, como el profesor GARCÍA PRATS indica es necesario distinguir entre el denominado efecto directo y el concepto más estricto de aplicabilidad directa.

Con la aplicabilidad directa se hace mención a la incorporación del derecho comunitario al ordenamiento interno de cada uno de los Estados miembros sin necesidad de ratificación, publicación, conversión previa o acto de recepción en el derecho interno, superando los tradicionales esquemas de relación entre el derecho internacional y el derecho interno.

Por el contrario, el efecto directo alude a la posibilidad que tiene un individuo de invocar los preceptos del Derecho comunitario con la finalidad de proteger sus intereses¹⁸.

Por otro lado, es conveniente completar las notas anteriores comentando la posibilidad del efecto indirecto de la norma comunitaria, bajo el cual la norma nacional está obligada a ser interpretada de un modo que se eviten conflictos con el Derecho de la UE.

Este concepto se puso principalmente de manifiesto, entre otros¹⁹, en el Asunto *ICI*²⁰. En dicho asunto, como respuesta a una cuestión prejudicial, el Tribunal de Luxemburgo aprovechó para aclarar que no existe la obligación de interpretar la norma interna en consonancia con el Derecho de la UE en situaciones no cubiertas por el mismo, es decir, ante terceros Estados no miembros de la UE. No obstante, sí que resaltó la precaución de no crear una inseguridad jurídica derivada de la existencia de una doble interpretación y aplicación de la norma al diferenciar entre situaciones intracomunitarias o extracomunitarias.

Como inciso final y en consonancia a las anotaciones anteriores, se puede afirmar que el Derecho comunitario es un derecho de creación jurisprudencial, que elabora sus conceptos e institutos sobre la base de dos grandes ideas fundamentales: la aplicación uniforme del derecho comunitario en todo su ámbito territorial de actuación y la garantía de la operatividad y eficacia del mismo en dicho seno; ideas que entroncan con el marco limitado de las funciones asignadas al diseñador del

17 GARCÍA-VALDECASAS Y FERNÁNDEZ, R., CARPI BADÍA.: "El Tribunal de Justicia de la Unión Europea", cit., p. 32.

18 GARCÍA PRATS, F.A.: "Incidencia del Derecho Comunitario", cit., p. 268.

19 Dicho concepto también fue una cuestión en el asunto *Von Colson* 14/83(1983) como resultado se obligaba al juez nacional a interpretar la norma interna en consonancia con la norma comunitaria.

20 STJCE 16 julio 1998 ICI. Asunto C- 264/96. Rec. 1998.

esquema –el TJCE- otorgadas por los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas²¹.

IV. EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.

El sistema de fuentes del ordenamiento jurídico de la UE se diferencia en cierta medida del típico sistema de fuentes de cualquier ordenamiento jurídico nacional. Se trata más bien, de un cúmulo de normas comunitarias encabezadas por los Tratados constitutivos de la UE cuyo valor jurídico y carácter vinculante sobre los Estados miembros varía dependiendo de la norma o acto en cuestión.

Existen diversas doctrinas a la hora de catalogar y clasificar las fuentes del Derecho comunitario, no obstante, siguiendo una de las doctrinas más extendidas se diferencia entre: fuentes obligatorias, fuentes no obligatorias, fuentes sui generis y fuentes supletorias. De modo que dentro de la fuente obligatoria se encuentran los tratados, el Derecho Derivado, los actos convencionales y los principios generales del Derecho²².

No obstante, debido a que no es objeto de estudio no es necesario detenerse en las mismas, nada más que para conocer la composición del Derecho originario y del Derecho derivado y sus principales diferencias. Conceptos que posteriormente nos ayudarán a seguir los argumentos del presente trabajo.

I. El Derecho originario.

El Derecho originario es aquel conjunto de normas de carácter vinculante para todos los Estados miembros. Está integrado por los Tratados constitutivos y sus posteriores modificaciones, los cuales, son las fuentes de mayor rango y las normas comunitarias que permiten la creación del Derecho derivado.

Respecto a los Tratados convencionales, como anteriormente hemos comentado, hacen referencia a los tres primeros tratados que fueron la base y constitución de la UE. Por lo tanto, se han de mencionar el Tratado CECA, EURATOM y el Tratado CEE y sus posteriores modificaciones.

La ratificación de los tratados exige ley orgánica en el caso español, de manera que prevalecen sobre el Derecho derivado, el cual se interpreta de acuerdo a los mismos. Respecto a la primacía del Derecho comunitario, las normas nacionales no pueden ser contrarias a los mismos, puesto que de así serlo se considerarán incompatibles y de nula aplicación.

21 GARCÍA PRATS, F.A.: "Incidencia del Derecho Comunitario", cit., p. 262.

22 CEREXHE, E., VAN BOXSTAEL, J. L.: *Introduction à l'étude de droit: les institutions et les sources du droit* (1992): Bruylant.

Actualmente, en relación a las normas convencionales del Derecho Originario hay que centrarse en TFUE²³ y TUE²⁴ como su máxima expresión. Dentro del TFUE se destaca por su relevancia a nivel jurisprudencial del TJUE principalmente las libertades fundamentales: libre circulación de mercancías (arts. 34-ss TFUE), personas (arts. 45-ss TFUE), servicios (arts. 56-ss TFUE), capitales y pagos (arts. 63-ss TFUE).

2. El Derecho derivado.

Siguiendo los preceptos legales del TFUE en su art. 288 TFUE se tipifican tres categorías como actos vinculantes: reglamentos, decisiones y directivas.

Los Reglamentos son normas jurídicas emanadas de las instituciones europeas que poseen efectos directos sobre los Estados miembros y que prevalecen sobre el Derecho nacional.

Las Decisiones son de carácter vinculante pero a diferencia de los anteriores estos van dirigidos exclusivamente a unos destinatarios en concreto.

Las Directivas se conocen como la fuente del derecho derivado más habitual. Estas necesitan que se transpongan en el ordenamiento jurídico de cada Estado, ya que sólo obligan en lo que a su resultado respecta.

En el ámbito comunitario los Tratados no contemplan expresamente la armonización de los impuestos, por lo que, teniendo en cuenta lo conveniente que es la armonización fiscal las Directivas juegan un gran rol en este aspecto como instrumento que trata de armonizar los impuestos tanto directos²⁵ como indirectos²⁶ entre los Estados miembros.

V. EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.

Es interesante conocer los orígenes de este Tribunal de Justicia, el cual, ha ido variando tanto en su forma, composición, nombre y en el nivel de competencias asumidas a lo largo de los años. Su conocimiento nos permite posteriormente compararlo con otros Tribunales que, en cierta medida, asumen un rol similar al ser también considerado un Tribunal de Justicia de una comunidad de países en concreto. Al hilo por lo tanto, pensamos en el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

23 <http://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>.

24 <http://www.boe.es/doue/2010/083/Z00013-00046.pdf>.

25 Hace referencia a los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, Impuesto sobre sociedades, Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

26 Hace referencia a los siguientes impuestos: Impuestos sobre el Valor Añadido, Impuestos especiales, Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

I. Reseña histórica.

Hasta la entrada en vigor del tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009 se le denominaba Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a partir de ese momento se le llama Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Fue creado por los Tratados constitutivos de la CECA, CEE y EURATOM, encarna el máximo poder judicial a nivel europeo, aunque también es compartido con los tribunales nacionales, puesto que, en primera instancia son los encargados de aplicar las normas comunitarias, y desde 1989, como consecuencia de la entrada en vigor del Acta Única Europea, con el tribunal de Primera Instancia (en adelante, TPI). Ambas dos jurisdicciones con su sede en Luxemburgo, constituyen una doble instancia comunitaria, encargados de conocer y resolver, como máximos intérpretes del Derecho Comunitario y garantizadores del respeto al derecho en la interpretación y aplicación de los tratados constitutivos²⁷. Aunque también conviven con los denominados Tribunales especializados, los cuales no conocen más allá de materias concretas.

Como expresa el art. 19 TUE: “I...Garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados.

Los Estados miembros las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión...”.

2. Composición y Organización jurisdiccional.

Sin explayarse demasiado es relevante comentar los arts. 251 a 281 TFUE en relación a la composición de este Tribunal y a su organización.

Actualmente, el Tribunal de Justicia está compuesto por 28 jueces, uno de cada Estado miembro, los cuales son designados cada seis años y cuyo mandato es renovable ilimitadamente. Además también forman parte nueve abogados generales²⁸, un secretario y varios asistentes.

La presencia de un juez de cada país de la UE, se estimaba beneficiosa, toda vez que la justicia emana así de todos los ciudadanos de la Unión encarnados en sus respectivos jueces; de otro para el desarrollo armonioso de la jurisprudencia que reflejaría de este modo las distintas concepciones jurídicas imperantes en los Estados miembros y, por tanto, los fallos del TJUE serían bien acogidos en aquellos²⁹.

27 MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER J.L., MONTÓN REDONDO, A., BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional I. Parte General*. Valencia (2005): Tirant lo Blanch, p.57.

28 Decisión del Consejo (2013/336/UE) por la que se aumenta el número de abogados generales. <http://www.boe.es/doue/2013/179/L00092-00092.pdf>.

29 DÍAZ ROMERO, L.: *La Integración política en la Unión Europea. Los elementos de su Constitucionalización*. Universidad de Murcia. (Tesis Doctoral), pp. 363-364.

Por otro lado, la principal función del Abogado General consiste en “presentar públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos que, de conformidad con el Estatuto del TJUE, requieran su intervención”. Actúan al final de la fase oral, con el objetivo de facilitar la labor de los jueces a la hora de elaborar la sentencia³⁰.

De manera auxiliar, a pesar de no ser miembro del Tribunal, se encuentra la figura del secretario. El art. 253 TFUE permite a los miembros del Tribunal nombrar a esta persona cuyo periodo es de seis años con posibilidad de renovación con el fin de desarrollar jurídicas, procesales y administrativas.

La organización jurisdiccional del Tribunal se basa por un lado en Salas de tres o cinco jueces o en la Gran Sala y por el otro, en el Pleno que cuenta con la presencia de todos. La formación de una u otro dependerá de la importancia del asunto que se esté tratando. Ahora bien, para la formación de cada una de ellas se han de cumplir una serie de requisitos los cuales pueden variar, siendo los más exigentes en la composición de la Gran Sala y en el Pleno.

Los asuntos pendientes y los recién incorporados son cada vez mayores, de modo que raramente se celebra un Pleno y son los jueces los que se reparten el conocimiento de cada uno de esos asuntos, sin que sea necesaria, aunque tampoco conveniente, que todos conozcan todos los asuntos. Así, gracias a su reparto se consigue un proceso más dinámico y ágil.

3. Competencias principales.

Al Tribunal de Justicia se le atribuyen una serie de competencias para conocer y pronunciarse sobre una serie de diversos recursos que pueden ser planteados. Siguiendo los preceptos legales del TFUE observamos cuáles son todos ellos.

El art. 258 TFUE hace referencia al Recurso por incumplimiento, el cual surge cuando la Comisión Europea estima que un Estado miembro ha incumplido alguna de las obligaciones establecidas en los tratados. De modo que si el Estado considera que la argumentación de la Comisión no es correcta presentará este recurso al TJUE para que se pronuncie al respecto.

El Recurso por anulación regulado en el art. 263 TFUE puede interponerse por los Estados miembros cuando entienden que alguna de las medidas adoptadas por una de las Instituciones europeas viola sus derechos.

30 DÍAZ ROMERO, L.: *La Integración política*, cit., p. 365.

El art. 265 nos remite al Recurso por omisión para aquellos supuestos en los que exista una violación de los Tratados por parte de alguna del Consejo Europeo, el Parlamento Europeo u otras de las Instituciones de la UE.

El argumento de mayor peso para interponer este recurso es la omisión de un acto de obligado cumplimiento.

Siguiendo el art. 268 TFUE, el TJUE también tendrá competencia para pronunciarse ante un litigio relativo a la indemnización por daños a los que se refiere el art. 340 TFUE.

A consecuencia de un litigio que haya surgido entre la Unión y alguno de sus agentes se puede interponer un recurso de los funcionarios si se estima que sus derechos han sido vulnerados.

Por último, probablemente el más común de todos ellos, es la cuestión prejudicial sobre las que el TJUE tiene competencia para conocer y pronunciarse. Éste se encuentra regulado en el art. 267 TFUE.

El Tribunal por lo tanto tiene capacidad para pronunciarse sobre la interpretación de los Tratados y sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la UE.

De modo que un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros tiene la capacidad para pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la cuestión que se ha elevado sobre alguno de los anteriores asuntos, y si es necesario puede hasta emitir un fallo.

VI. LA RELEVANCIA DE LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA DEL TJUE Y LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES.

Junto al Derecho Originario y al Derecho Derivado hay que añadir el valor jurídico de la jurisprudencia del TJUE como uno de los pilares del ordenamiento jurídico comunitario.

La jurisprudencia es un considerada una fuente formal del Derecho de la UE, la cual, en ocasiones mejor que las propias leyes, consigue cubrir las lagunas existentes entre ordenamientos jurídicos o ente la normativa doméstica de un Estado y el Derecho de la UE. De hecho, se puede considerar como la principal fuente armonizadora entre las legislaciones de los Estados miembros.

A nivel nacional los tribunales de todos los Estados van creando cierta jurisprudencia con la aplicación del Derecho de la UE, pero es indudable que

los mismos se encuentran sujetos a los pronunciamientos y fallos del TJUE como máximo tribunal al que se le pueden elevar los asuntos. De ahí, la función de la cuestión prejudicial, la cual, es la que posibilita a los órganos jurisdiccionales de los países comunitarios pedir al Tribunal de Luxemburgo que se pronuncie sobre ciertos asuntos y materias.

Desde el comienzo de sus pronunciamientos, con la sentencia *Van Gend & Loos* en 1963 (anteriormente comentada), este Tribunal ha influido sobre los Estados miembros con la fuerza y el valor jurídico que caracteriza a su jurisprudencia. A lo largo de todos estos años se ha pronunciado sobre multitud de materias y asuntos. Respecto al ámbito tributario ha hecho referencia entre otros conceptos a, las cláusulas anti-abuso, a la tributación de los no residentes, a las operaciones vinculadas, a los aranceles y tasa impuestos en las aduanas, a los establecimientos permanentes y filiales de las entidades y a las cuestiones sobre discriminación por diverso trato a situaciones iguales.

No obstante, son las sentencias del TJUE en materia de libertades comunitarias e imposición directa las que han tenido un mayor impacto sobre los ordenamientos nacionales, por cuanto implican que, en muchos campos, los principios internacionalmente aceptados, representados por los Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición Fiscal³¹, sean cuestionados por esta jurisprudencia³².

De este modo, la jurisprudencia también ha ayudado a cumplir con lo establecido en el TUE y en el TFUE para conseguir un Mercado Interior Común, definido como un «espacio sin fronteras en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estuviese garantizada³³».

Por consiguiente, al considerar las libertades fundamentales como el pilar principal para la consecución de un verdadero Mercado Interior Común, especialmente desde la perspectiva de la materia tributaria, entendemos que es conveniente analizar desde la base de la jurisprudencia el contenido de las mismas.

La violación de alguna de las libertades fundamentales por alguno de los países miembros se encuentra íntimamente ligada a la cuestión prejudicial, la cual, es elevada por los mismos al Tribunal de Luxemburgo a fin de que se pronuncie el por qué de la violación y cuál ha sido vulnerada por la normativa interna. Con el paso del tiempo,

31 Modelo de Convenio OCDE es el más común en Estados Europeos a diferencia de por ejemplo otros Estados como son los miembros de la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela), los cuales, siguen su propio modelo de Convenio para evitar la doble imposición fiscal. La principal diferencia es MCOUDE las reglas de distribución de la tributación se enfocan en el Estado de residencia mientras que el Modelo de Convenio de la CAN las reglas de distribución del poder tributario establece una tributación en su mayoría en el país de la fuente.

32 MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "Introducción: Imposición Directa", cit., p. 810.

33 Ficha Técnica sobre la Unión Europea (2014), p. 1.

las consecuencias prácticas de este deslinde son muy reducidas pues, el Tribunal de Justicia ha ido construyendo una doctrina para admitir o no las restricciones a estas libertades que es común en todas ellas³⁴.

I. Las cuatro libertades fundamentales.

A) Libre circulación de personas.

El art. 45 TFUE explica que la libre circulación de personas supone «la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros».

La primacía del Derecho de la UE en este ámbito pretende conseguir que no existan diferencias entre los nacionales y los no residentes de ese país, por lo menos, si las mismas no están justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública³⁵.

Desde la perspectiva de la jurisprudencia son muchas las sentencias que hay que destacar para observar una evolución en el cambio de criterios respecto a esta libertad fundamental. A continuación exponemos alguna de las más significativas, en cuanto a su repercusión sobre los Estados.

El caso Biehl³⁶ de 1988 fue el primer enjuiciamiento sobre la compatibilidad de las normas fiscales nacionales en relación a esta libertad fundamental y lo hizo sancionando a la legislación luxemburguesa en concreto. Acto seguido, el caso Bachman³⁷, en el cual alegaba que la coherencia en el sistema fiscal y la falta de armonización fiscal no era causa suficiente, como norma general, para aceptar restringir el derecho a ejercer la libre circulación de trabajadores. No obstante, parece que la excepción de la regla se pone de manifiesto en otros asuntos como Schumacker³⁸, Wielockx³⁹ o Asscher⁴⁰, en los que la coherencia fiscal sí que puede entenderse, aunque con extrema precaución, como una justificación para establecer un trato fiscal diferente entre el residente y el no residente.

34 SÁNCHEZ GONZÁLEZ, L. M.: "Las libertades comunitarias como límites a la capacidad normativa de los Estados miembros en materia de impuestos directos: la doctrina del Tribunal de Justicia", *Instituto de Estudios Fiscales* (2010), vol. 10°, p. 206.

35 Art. 45. 3 TFUE.

36 STJCE 8 mayo 1990 Biehl. Asunto 175/88. Rec. 1990.

37 STJCE 28 enero 1992 Bachman. Asunto C- 204/90. Rec. 1992.

38 STJCE 27 septiembre 1993 Schumacker. Asunto C- 279/93, Rec. 1995.

39 STJCE 11 agosto 1995 Wielockx. Asunto C- 80/94, Rec. 1995.

40 STJUE 27 junio 1996 Asscher. Asunto C- 107/94, Rec. 1996.

En concreto, *Schumacker* constituyó un hito que a día de hoy sigue presente en muchos de sus postulados, así como un referente estableció una serie de presupuestos a los que los Estados miembros deben ajustarse.

El TJUE abordó la cuestión de compatibilidad del ordenamiento comunitario de las diferencias de trato fiscal por razón de residencia fiscal, siendo aceptadas en este supuesto al comprender que en atención a la materia tributaria no siempre resulta comparable la situación del residente y del no residente, por lo que, con carácter general, no es siempre es comparable su tratamiento desde la óptica de las libertades fundamentales. Se refugia en la lógica de que el Estado de residencia tiene una mayor facilidad y adecuación para tomar en cuenta la capacidad económica del contribuyente determinada por su *renta agregada*, así como por sus situaciones familiares y personales⁴¹.

Otro de los pronunciamientos posteriores se dio en el asunto *Gilly*⁴², donde en relación al Derecho Comunitario y al Derecho tributario con los principios aceptados por el MCOUDE, por lo que el Tribunal afirmó que las disparidades en el sistema tributario no significa discriminación si está justificada teniendo en cuenta la pérdida de recaudación económica que supondría a los Estados aplicar otro sistema.

En el año 2000, el Tribunal se pronunció en el caso *De Groot*⁴³ manteniendo una vez más una cierta conexión con el anterior caso *Schumacker*. Así pues, entendió que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros y que aunque hay que ejercerla conforme al Derecho de la UE y a la libre circulación de trabajadores, recordó que el trato fiscal discriminatorio no puede justificarse en la existencia de otras ventajas fiscales.

Poco más tarde se dio el caso *Ritter-Coulais*⁴⁴, cuyo fallo final se confirmó a posteriori en *Lakebrink*⁴⁵ y se reiteró también en *Renneberg*⁴⁶. Estos no son supuestos exactamente iguales al caso *Schumacker*, por lo que, en los mismos, la coherencia fiscal no es una razón suficiente para comprender un trato diferente entre el residente y el no residente fiscal.

B) Libre circulación de mercancías.

La prohibición a las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros se encuentra regulada entre los arts. 34 y ss. TFUE. En relación a la libre circulación de

41 GARCÍA PRATS, F.A.: "La residencia fiscal y Derecho Comunitario", *Crónica Tributaria* (2013), núm. 146°, p. 159.

42 STJCE 12 mayo 1998 Gilly- Asunto C- 336/96. Rec. 1998.

43 STJCE 12 diciembre 2002 FWL. De Groot. Asunto C- 385/00, Rec. 2002.

44 STJCE 21 febrero 2006 Ritter- Coulais. Asunto C-152/03, Rec. I-1711.

45 STJCE 18 julio 2007 Lakebrink. Asunto C- 182/06.

46 STJCE 16 octubre 2008 Renneberg. Asunto C- 527/06.

mercancías quedan prohibidas todas las restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación, así como todas las medidas que tenga un efecto equivalente.

Así se confirmaba en la sentencia *Dassonville*⁴⁷, la cual enjuiciaba negativamente la posibilidad de que existiese cualquier medida u obstáculo que fuese una traba al comercio intracomunitario.

No obstante, del mismo modo que las restricciones al resto de las libertades fundamentales, este Tribunal acepta ciertas excepciones. El asunto *Cassis de Dijon*⁴⁸, es un verdadero ejemplo sobre la aceptación de medidas restrictivas con el fin de no perjudicar la efectividad de los controles fiscales.

A lo largo de los años, también ha habido otras sentencias que por su contenido han supuesto cierta repercusión para el resto de las políticas fiscales de los países miembros. Entre estas se destacan por ejemplo: *Krantz*⁴⁹ y *Keck*⁵⁰, las cuales, aunque a primera vista puedan ser constituidas como una violación a esta libertad, parece que el tribunal consideró que en ambos casos estaban justificadas.

C) Libre circulación de capitales.

Remitiéndonos al art. 63 del TFUE observamos como se censuran en el ámbito comunitario todas las restricciones a los movimientos de capitales y pagos entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y terceros países.

Esta libertad es un tanto característica al observar que a diferencia del resto hace referencia a los países propios de la UE y a los extracomunitarios o también llamados Estados terceros.

El concepto de libre circulación de capitales es más amplio que los conceptos de la libertad de establecimiento y de libre prestación de servicios. Normalmente, siempre que tengamos un supuesto amparable por la libertad de establecimiento o por la libre prestación de servicios, será también un supuesto amparable por la libre circulación de capitales que lleva como complemento, especialmente en el ámbito tributario donde el tema de fondo va a ser el gravamen de una renta en un contexto interterritorial⁵¹.

47 STJCE 11 julio 1974 *Dassonville*. Asunto 8/74. Rec. 1974.

48 STJCE 20 febrero 1979 *Cassis de Dijon*. Asunto 120/78. Rec. 1979.

49 STJCE 7 marzo 1990 *Krantz* Asunto. C- 69/88, Rec. 1990.

50 STJCE 24 noviembre 1993 *Kecky Mothouard*. Asuntos acumulados C- 267/91 y 268/91. Rec. 1993.

51 SÁNCHEZ GONZÁLEZ, L. M.: "Las libertades comunitarias", cit., p. 210.

Por lo que, jurisprudencialmente hablando, existen multitud de supuestos en los que debido a la vulneración de la libre circulación de capitales otras libertades de manera indirecta también se ven afectadas.

Durante este largo período de tiempo se ha ido construyendo una jurisprudencia respecto a la libre circulación de capitales y los diferentes tipos de impuestos. Destacando alguno de los más asuntos más representativos en los diversos ámbitos resaltamos:

La sentencia *Van Eycke/Aspa*⁵², 1986, como la primera en materia de imposición directa y libre circulación de capitales data de un periodo en el cual no existía aún una liberalización completa de los movimientos de capitales⁵³.

También resaltamos el asunto posterior *Barbier*⁵⁴, *Van Hilten*⁵⁵ y *Block*⁵⁶, los cuales hacían referencia al ámbito de la libre circulación de capitales y la imposición en materia de sucesiones y donaciones.

La jurisprudencia de esta libertad fundamental también está en íntima conexión con la materia de imposición directa. Bien desde la perspectiva del Estado de residencia del contribuyente o desde el Estado de la fuente del mismo, se resalta, entre otros, los siguientes asuntos:

El asunto *Verkooijen*⁵⁷, entendido como un punto de partida de una jurisprudencia que ahora tiene continuidad en otros casos y que ha ejercido una influencia decisiva sobre los sistemas de integración entre el IRPF y el IS en los Estados miembros⁵⁸. En concreto, el TJUE analizó el reparto de dividendos transfronterizos a la luz de la Directiva 88/361, entendiendo que cualquier regulación interna por parte de un Estado puede constituir una limitación al Derecho comunitario y en concreto, a esta libertad.

Otros de los asuntos en relación a esta materia de imposición directa y, en concreto, en relación al tratamiento de los dividendos procedentes de otro Estado miembro han sido los asuntos: *Schimid*⁵⁹ y *Meilicke II*.

52 STJCE 21 septiembre 1988 *Van Eycke/Aspa*. Asunto C- 267/86. Rec. 1988.

53 MARTÍN JIMENEZ, A. J., CALDERÓN CARRERO, J. M.: "La jurisprudencia del TJUE: Los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa", en AA.VV. Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE (coord. por N. CARMONA FERNÁNDEZ). Madrid (2013): CISS, p. 1044.

54 STJCE 11 diciembre 2003 *Herederos del Sr. Barbier*. Asunto C- 364/01, Rec. 2004.

55 STJCE 23 febrero 2006 *Van Hilten*. Asunto C- 513/03. Rec- I- 1957.

56 STJCE *Block* Asunto. C- 67/08.

57 STJCE *Verkooijen*. Asunto C- 35/98. Rec. 2000 I- 4071.

58 MARTÍN JIMENEZ, A. J., CALDERÓN CARRERO, J. M.: "La jurisprudencia del TJUE", cit., p. 1043.

59 STJCE *Schimid* Asunto. C- 516/99. Rec. I- 4573.

A su vez, la jurisprudencia compuesta por los asuntos comentados anteriormente y por otros tantos, está en cierto modo, conectada íntimamente con el concepto de la doble imposición económica y jurídica y los métodos utilizados por los Estados miembros para evitarla.

Al hilo con la jurisprudencia del TJUE en este ámbito resaltamos el asunto *Manninem*⁶⁰, donde el Tribunal se planteó la compatibilidad de estos sistemas de eliminación con el Derecho de la UE.

No obstante, la jurisprudencia no se ciñe exclusivamente a los litigios surgidos entre Estados miembros, sino que va más allá. Comprende también supuestos en los que intervienen terceros Estados y Estados no miembros del Espacio Económico Europeo.⁶¹

D) Libre prestación de servicios.

Por último, la libre prestación de servicios, la cual se encuentra regulada en los arts. 56 y ss. TFUE. Este tratado prohíbe en su art. 56 las restricciones a la libre circulación de servicios dentro de la UE para los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la percepción.

La concepción de la prestación de servicios nos remite al artículo siguiente para entender qué comprende exactamente, siendo importante distinguir en todo supuesto en que intervengan distintos Estados miembros si hay o no establecimiento en el sentido del Tratado. De manera que si se entiende que no existe tal establecimiento estaremos dentro del concepto de libre prestación de servicios⁶².

Al igual que sucedía en especial con la libre circulación de capitales, a nivel jurisprudencial en relación a libre prestación de servicios también se distinguen el tratamiento sobre diferentes materias. No obstante, la gran mayoría de ellas tienen como punto de partida la absoluta negación por parte del TJUE sobre la posibilidad de que la normativa interna de un Estado pueda restringir la libre prestación de servicios en el contexto de los países comunitarios.

60 STJCE 7 octubre 2004 *Manninem*. Asunto. C- 319/02. Rec. 2004 I-7477.

61 Los Estados del "Espacio Económico Europeo" (EEE) son los 28 Estados miembros de la UE más Islandia, Liechtenstein y Noruega.

62 SÁNCHEZ GONZÁLEZ, L. M.: "Las libertades comunitarias", cit., p. 209.

Esta idea básica del Derecho de la UE se pone de manifiesto en multitud de las siguientes sentencias: caso *Safir*⁶³, *Vestergaard*⁶⁴, *Eurowings*⁶⁵, *Danner*⁶⁶, etc... aunque cada una de ellas es un supuesto específico y distinto.

2. El derecho a la libertad de establecimiento.

No sería completo el análisis jurisprudencial del TJUE respecto a las libertades fundamentales si no se hiciese al menos una breve referencia a la libertad de establecimiento en otro Estado miembro.

Este Derecho se encuentra regulado en los artículos 49 y ss. del TFUE, manifestando que «I... quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de otro Estado miembro...

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y a su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente sociedades tal y como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento permanente para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales...».

El concepto de libertad de establecimiento es verdaderamente amplio, por ello en ocasiones le ha resultado complicado al Tribunal de Luxemburgo establecer la diferenciación entre esta libertad y las otras cuatro comentadas anteriormente.

El Tratado comprende la libertad de establecimiento para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia.

A este respecto señala el Tribunal que el domicilio de las sociedades sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado, y analiza si la diferencia de trato entre sociedades nacionales y establecimientos permanentes radicados en dicho Estado está justificada⁶⁷.

63 STJCE 28 abril 1998 *Safir*. Asunto C-118/96. Rec. 1998.

64 STJCE 28 octubre 1999 *Vestergaard*. Asunto C- 55/98, Rec. 1999 I- 7641.

65 STJCE 26 octubre 1999 *Eurowings*. Asunto, C- 294/97. Rec. 1999.

66 STJCE 3 octubre 2002 *Danner*. Asunto C- 136/00.

67 DE VICENTE-TUTOR RODRIGUEZ, M.: "Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario", *Instituto de Estudios Fiscales* (2007), vol. 4º, p. 349.

La jurisprudencia que se ha ido creando en materia de fiscalidad directa cada vez es mayor gracias al trabajo desarrollado por el Tribunal de Justicia. Algunas de las más características y conocidas son las siguientes:

Empezando por la primera sentencia *Avoir Fiscal*⁶⁸ el TJUE consideró que las diferencias de trato fiscal entre las sociedades residentes y los establecimientos permanentes no podían permitirse en el ámbito comunitario, y por tanto la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición económica debían ser permitidos para ambos tipos de sociedades.

En otras sentencias como el caso *Futura*⁶⁹ y el caso *Royal Bank of Scotland*⁷⁰, el Tribunal censuraba la posibilidad de que una legislación doméstica exigiese a entidades no residentes una serie de condiciones que supusiesen unas restricciones a dicha libertad.

La sentencia *Saint Gobain*⁷¹ fue un punto de inflexión. Desde el análisis de una operación triangular continuaba con la tendencia empezada de la sentencia *Avoir Fiscal*, pero yendo un poco más allá, el Tribunal afirmó que la fuerza vinculante del Derecho comunitario no sólo sobre la legislación tributaria interna de los Estados miembros sino también sobre los CDIs firmados por estos, incluso, con Estados no comunitarios⁷².

Otro de los asuntos de necesario nombramiento fue el caso *Lankhorst-Hohorst*⁷³, el cual se pronunciaba sobre las incompatibilidades de las normas internas y el Derecho de la UE. En este caso se trataba de la aplicación de la norma anti-abuso sobre la anti-subcapitalización, consistente en la prestación de una cantidad de dinero por parte de una sociedad matriz a su filial con el fin de querer convertir lo que alegaban que eran intereses derivados del préstamo en “dividendos encubiertos”.

Éste era un claro ejemplo en el que el Tribunal rechazaba considerar como suficiente para aceptar la norma doméstica anti-abuso la simple alegación por parte del estado de la necesidad de prevenir el riesgo a la evasión fiscal, la eficacia, supervisión y la coherencia de los sistemas fiscales.

Por último, no podemos cerrar el apartado sin comentar otra norma anti-abuso muy propia de los ordenamientos domésticos pero que tienen una aplicación muy restringida en el ámbito comunitario.

68 STJCE 28 enero 1996 *Avoir Fiscal*. Asunto 270/83. Rec. 1996.

69 STJCE 15 mayo 1997 *Futura*. Asunto C- 250/95. Rec. 1997.

70 STJCE 24 abril 1999 *Royal Bank of Scotland*. Asunto C- 311/97. Rec. 1999.

71 STJCE 21 septiembre 1999 *Saint Gobain*. Asunto C- 307/97. Rec. 1999.

72 MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Introducción: Imposición Directa”, cit., p. 856.

73 STJCE 12 diciembre 2002 *Lankhorst- Hohorst* Asunto. C- 324/00. Rec. 2002.

En relación al asunto *Cadbury-Schweppes*⁷⁴ se pone de manifiesto el ámbito de aplicación de la norma sobre la transparencia fiscal, la cual el Tribunal la entiende como una norma que puede disuadir a la sociedad matriz para crear, adquirir o mantener una filial en un Estado miembro en el que su nivel de tributación sea inferior al del Estado miembro de residencia de la matriz, por lo que constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del Tratado.

VII. CONSIDERACIONES FINALES.

La Unión Europea representa claramente el esfuerzo político, administrativo, jurídico... de los Estados miembros por evolucionar en la creación de una unificación cada día más fuerte, competitiva, armonizada y con la primordial intención de crear un territorio donde las fronteras no sean una traba y donde no exista la más mínima laguna legal y fiscal entre los países que la forman.

No obstante, no es un proceso sencillo, puesto que todavía a día de hoy existen grandes discordancias entre las ideas, objetivos, intereses y políticas interiores o exteriores de sus países.

Por todo ello, es necesario que existan ciertos instrumentos, como es el caso de la jurisprudencia del TJUE, que consigan minimizar las divergencias normativas entre estos Estados, a fin de eliminar las lagunas existentes.

Como el estudio expone, cabe otorgarle la máxima consideración al papel desarrollado por este Tribunal que gracias a su supremacía sobre las legislaciones internas consigue poco a poco que los objetivos y finalidades de la Unión Europea sean un hecho verídico y que la misma cada vez en mayor medida sea una Unión más homogénea y uniforme en todos sus aspectos.

La jurisprudencia en materia tributaria, ha sido y es un instrumento legal de gran eficacia que marca las pautas de actuación y regulación entre los Estados miembros e incluso entre Estados de la Unión Europea y terceros Estados. De modo que, gracias a la misma hace que la idea de la existencia de un Mercado Interior Común sea un hecho corroborado.

Además, podemos afirmar que tanto el modelo de las competencias asumidas por el TJUE como la jurisprudencia emanada del mismo, han sido objeto de estudio y referencia por otros muchos tribunales de notable importancia, como es el caso del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

74 STJUE 12 septiembre 2006 *Cadbury- Schweppes*. Asunto C- 196/04.

Por último, haciendo referencia al futuro de la UE, todo indica que el número de países miembros aumentará, puesto que hay varios que ya han comenzado desde hace años sus negociaciones para incorporarse a la Unión.

BIBLIOGRAFÍA

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*. Madrid (2013): CISS.

CEREXHE, E., VAN BOXSTAEI, J. L.: *Introduction a l'étude de droit: les institutions et les sources du droit* (1992): Bruylan.

DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario", *Instituto de Estudios Fiscales* (2007), vol. 4º, p. 349.

DÍAZ ROMERO, L.: *La Integración política en la Unión Europea. Los elementos de su Constitucionalización*, Tesis Doctoral, Universidad de Murcia.

FALCÓN Y TELLA, R., PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid (2013): Marcial Pons.

GARCÍA PRATS, F. A.: "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (2001), Núm. 259.

GARCÍA PRATS, F.A.: "La residencia fiscal y Derecho Comunitario", *Crónica Tributaria* (2013), Núm. 146.

GARCÍA-VALDECASAS y FERNÁNDEZ, R., y CARPI BADÍA, J. M.: "El Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Algunas consideraciones respecto a su papel en el marco de la construcción europea", *Revista jurídica de Castilla y León* (2004), Núm. 3.

MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Madrid (2013): Tecnos.

MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J. L., MONTÓN REDONDO, A., BARONA VILAR, S.: *Derecho Jurisdiccional I. Parte General*. Valencia (2005): Tirant lo Blanch.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, L. M.: "Las libertades comunitarias como límites a la capacidad normativa de los Estados miembros en materia de impuestos directos: la doctrina del Tribunal de Justicia", *Instituto de Estudios Fiscales* (2010), Vol. 10.