

TRIBUTACIÓN	DISCRIMINACIÓN EN FISCALIDAD DIRECTA INTERNACIONAL A LA LUZ DE LOS CASOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE	Núm. 24/2004
--------------------	---	-------------------------

JOAN HORTALÀ I VALLVÉ

*Socio de Landwell-Pricewaterhouse Coopers en España
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Profesor de fiscalidad internacional en ESADE, en la
Universidad Pompeu Fabra y en el CEF*

Extracto:

EN los últimos años el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha fallado sobre asuntos relacionados con la imposición directa. Los fallos, cada vez más abundantes, han alcanzado gran repercusión sobre los distintos sistemas fiscales nacionales de los Estados miembros (para algunos se trata de la mayor reforma fiscal de todos los tiempos), ya que los criterios seguidos por el Tribunal para la interpretación de los principios recogidos en el Tratado de la UE difieren significativamente de los tradicionalmente admitidos en sede OCDE para sentar los principios que hasta la fecha han regido en materia de fiscalidad internacional. Los trabajos que se han realizado hasta la fecha suelen comentar las distintas sentencias y sus consecuencias. Sin embargo, este artículo analiza los criterios utilizados por el Tribunal para conformar su opinión y elaborar sus fallos. Se relacionan de este modo, mediante el apoyo en las correspondientes sentencias, los nexos empleados, las pruebas utilizadas, etc., para de este modo dotar al lector de las herramientas necesarias para anticipar el criterio que cabe razonablemente esperar del Tribunal al enjuiciar determinadas normas de fiscalidad española sobre las que el Tribunal aún no se ha pronunciado.

Sumario:

1. Antecedentes.
2. La definición del principio de no discriminación.
3. El principio de no discriminación en derecho fiscal internacional.
 - 3.1. El principio de no discriminación en el Modelo de Convenio de la OCDE.
 - 3.2. Alcance del principio de no discriminación en los Tratados de la UE.
4. Clases de discriminación fiscal.
5. Aproximación al principio de no discriminación desde el punto de vista del TJUE.
6. Restricciones al principio de no discriminación de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.
7. Cláusula de nación más favorecida y principio de no discriminación.
8. Efectos prácticos de la jurisprudencia del TJUE.
9. Conclusiones.

NOTA: Las opiniones incluidas pertenecen al autor y en ningún caso pueden atribuirse a las organizaciones para las que trabaja o ha trabajado.

Agradecimientos en especial a los comentarios de Franco ROCCATAGLIATA, Miguel CRUZ y Eduardo BERCHE, si bien los errores o mal interpretaciones sólo pueden imputarse al autor.

Puede ser contactado en joan.hortala@es.landwellglobal.com

1. ANTECEDENTES

Desde que los impuestos, contribuciones, tasas y demás tributos fueron establecidos cuando los humanos decidieron vivir bajo un Contrato Social, desde las tribus a las complejas sociedades tecnológicas, el principio de igualdad ha sido uno de los que ha guiado el método para repartir la distribución de la carga contributiva entre los que deben sufragar el gasto o inversión común. Tal principio ha devenido tan esencial que ha sido reconocido por la mayor parte de Constituciones como un derecho fundamental. La declaración de Derechos Humanos de Naciones Unidas de 1948 o el Tratado de Roma de 1957 también lo incluyen.

Tal y como la Teoría de la Hacienda Pública lo orienta, el principio de igualdad exige que se alcance simultáneamente el doble objetivo de que personas en las mismas circunstancias se sometan a imposición del mismo modo, al tiempo que personas en situaciones diferentes se sometan a imposición de manera distinta. El principio de no discriminación no es más que el producto de la aplicación del principio de igualdad en el ámbito fiscal.

Asumiendo la dificultad de definir con exactitud la «no discriminación», su aplicación práctica es muy compleja, por lo que su traslación en preceptos legales deviene sumamente complicada con carácter general y, en especial, debido a la ineludible cuantificación de su *output* en el ámbito del derecho tributario.

El principio de no discriminación en el ámbito de la fiscalidad internacional ha sido contemplado desde los inicios, ya el primer Modelo de Convenio de la OCDE (París, 1956)¹ incluía un precepto dedicado al mismo. Sin embargo, nunca ha tenido la relevancia de la que hoy disfruta, debido al proceso de integración de mercados y globalización económica.

El Tribunal de Justicia de la UE (en adelante TJUE) también ha desarrollado este concepto esencial, desde sus albores, especialmente en el ámbito del Tratado CECA, y no ha dejado de trabajar y evolucionar en su posición en torno al mismo. La literatura lo ha identificado a menudo como una cláusula del Trato Nacional en el seno de la UE.

¹ El origen es de todos modos más remoto. El Modelo de Convenio fiscal preparado por el Comité fiscal de la Sociedad de Naciones en 1943 en México incluía un artículo de no discriminación. Con anterioridad, los Convenios negociados durante el siglo XIX por Prusia también incluían una cláusula de esta naturaleza.

Recientemente el profesor VANISTENDAEL² subraya su importancia de nuevo al afirmar que la aplicación del principio de no discriminación en términos de Trato Nacional a las legislaciones fiscales nacionales en materia de imposición directa sobre personas físicas y jurídicas probablemente conduzca a los Estados miembros a la mayor reforma fiscal de su historia.

Este artículo trata de definir el principio de no discriminación. Para ello distingue las dos formas más significativas de aplicarlo en el campo de la fiscalidad internacional: el Modelo de la OCDE y el Tratado de la UE, definiendo el ámbito de aplicación del principio y distinguiendo entre los tipos de discriminación existentes. La forma en que el principio debe leerse a tenor del Tratado, según el TJUE, incluyendo las limitaciones al mismo, será abordada para así evidenciar los efectos prácticos de esta doctrina y al fin concluir con el previsible impacto del mismo sobre los sistemas fiscales, en especial los de los Estados miembros de la UE. Los casos más relevantes fallados por el TJUE serán referidos a lo largo del artículo, a fin de escrutar los criterios que ha seguido el TJUE para elaborar su doctrina³.

2. LA DEFINICIÓN DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

El principio de no discriminación debe definirse por la comparación de las distintas relaciones a las que deben atribuirse efectos jurídicos diferentes. Así, la clave a efectos del principio de no discriminación es determinar en qué medida esas dos relaciones son lo suficientemente diferentes como para aceptar que deban atribuírseles efectos jurídicos distintos o no.

A nivel de la legislación comunitaria debe hacerse notar⁴ que los Tratados no contienen una confirmación general del principio de no discriminación. El Tratado simplemente se refiere al principio como uno de los derechos fundamentales garantizado por la Convención Europea de Derechos Humanos. No obstante, el Tratado en su conjunto no es más que la traslación y efectiva aplicación del principio de no discriminación en los más diversos ámbitos⁵. Por último el Tratado en su artículo 12 (*ex art.* 6) prescribe una prohibición genérica a «cualquier tipo de discriminación basada en la nacionalidad».

El TJUE abordó por primera vez la cuestión de la no discriminación en el caso *Société de Fonderies de Pont-à-Mousson* (C14/59, ECR 215 a 231) definiéndolo como el «trato diferenciado a situaciones comparables». Luego, en *Klöckner* (Casos acumulados 17/61 y 20/61 *Klöckner-Werke y Hoesch*, ECR 325 a 345) calificó la discriminación comparando «casos de manera diferente, sometiendo en consecuencia algunos a desventajas no padecidas por otros, sin que dicha diferenciación estuviera justificada por la existencia de diferencias objetivas sustanciales». En *Ruckdeschel* (Casos acumulados 117/76 y 16/77 *Ruckdeschel contra Hauptzollamt Hamburg-St Annen*, ECR 1753) «exige

² VANISTENDAEL, «Tax Revolution In Europe: The Impact of Non Discrimination» en *European Taxation* vol 40 n1-2.

³ Los casos del Tribunal de Justicia referidos en el artículo están disponibles en el *web* del Tribunal: <http://curia.eu.int>

⁴ J. WOUTERS, «General Report on the Interpretation of the Principle of non discrimination in European Community Law», comunicación a *Non Discrimination Tax Seminar* (Bergamo, 1998).

⁵ G.VAN HENCKE, «La notion de discrimination» en *Les aspects juridiques du marché commun* (Liège 1958), 128.

que situaciones similares no sean tratadas de forma diferente salvo que tal diferenciación esté objetivamente justificada». En *Sermide* (Caso 106/83 *Sermide*, ECR 4209) el TJUE sintetizó que: «situaciones comparables no deben tratarse de modo diferente y situaciones distintas no deben tratarse de la misma manera salvo que dicho trato se halle justificado objetivamente», definición a la que se ha remitido desde entonces en numerosas sentencias ⁶.

En la esfera de la fiscalidad el TJUE fijó en el caso *Bachmann* (C-204/90, 28 de enero de 1992) un principio general que puede calificarse como criterio informador para la interpretación de la ley fiscal internacional, que debe permitir concretar la definición de la discriminación en esta rama del Derecho.

El TJUE falló que la legislación belga era indirectamente discriminatoria en relación con la nacionalidad. No obstante, el TJUE no declaró la norma inaplicable, pues de otro modo se hubiese quebrado la coherencia interna del sistema fiscal y estimó que la medida resultaba proporcionada a tenor de la colisión de intereses en juego. Este caso será comentado posteriormente, ya que incorporó una serie de conceptos esenciales, que han sido posteriormente objeto de matización por el propio Tribunal.

En definitiva el TJUE ha interpretado que los principios de igualdad de trato y libertad de movimientos impiden cualquier tipo de restricción, tales como las barreras de entrada o salida, la discriminación directa e indirecta ⁷, salvo que existan justificaciones basadas en la necesidad de preservar un Interés Público objetivo y que las restricciones impuestas no resulten desproporcionadas.

Las distintas perspectivas que delimitan el principio de no discriminación en diversas áreas del Derecho Comunitario atribuyen distintas funciones a este principio. En el ámbito de la libertad de circulación y el mercado interno, el principio garantiza una mínima apertura de los mercados de los Estados miembros con sus socios. Esta garantía deviene especialmente relevante con la insistencia del Tratado en la aplicación del principio de no discriminación en ámbitos tan sensibles como los monopolios comerciales o la fiscalidad doméstica ⁸.

3. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

Pueden distinguirse de forma clara dos formas de abordar el principio de no discriminación en el ámbito de la fiscalidad internacional. Mientras que la OCDE propone a sus Estados miembros negociar en sus Convenios de doble imposición una cláusula que en esencia se limita a que únicamente los residentes no nacionales accedan al mismo trato desde un punto de vista fiscal sustantivo y procedimental que los residentes nacionales, el TJUE establece que el Derecho Comunitario impide cualquier tipo de diferencia de trato fiscal ya sea de tipo material o formal.

⁶ J. WOUTERS, *op. cit.*, pág. 9.

⁷ Cf. apartado: Clases de discriminación fiscal.

⁸ J. WOUTERS, *op. cit.*, pág. 7.

3.1. El principio de no discriminación en el Modelo de Convenio de la OCDE.

El artículo 24 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición (MCDI en adelante) establece el principio por el que la discriminación fiscal por motivos de nacionalidad está prohibido ⁹.

Tal cláusula se encuentra tan estrechamente vinculada con la nacionalidad del contribuyente que su ámbito no sólo se aplica a los nacionales que son residentes de un Estado contratante sino que se extiende a un contribuyente de cualquier nacionalidad, aunque no lo sea de ninguno de los Estados contratantes, que podrá invocar este precepto, y ello pese a que aquel que no sea residente de ninguno de los Estados contratantes no puede beneficiarse de los derechos derivados del Convenio, en virtud del artículo 1 ¹⁰.

Sin embargo, esta protección convencional contra la discriminación sólo puede garantizarse en caso de reciprocidad entre los Estados contratantes. Esta condición de reciprocidad afecta directamente a la aplicación efectiva de la cláusula que, por otra parte, ha sido interpretada de muy distintas formas por la doctrina.

El propósito principal del MCDI de la OCDE es impedir el proteccionismo fiscal a través del que los extranjeros, al soportar una mayor presión fiscal, verían empeorada su posición relativa y su competitividad en relación con los nacionales que se hallen en sus mismas circunstancias.

Aunque el artículo 24 regula esencialmente la no discriminación basada en la nacionalidad, el apartado 3 aborda la discriminación basada en la residencia al comparar los establecimientos permanentes situados en un Estado contratante con las sociedades residentes en el mismo Estado, impidiendo que aquellos sufran un peor trato fiscal. No obstante esta cláusula ha comportado importantes discrepancias interpretativas reflejadas en el propio MCDI en los Comentarios a dicho artículo. Esas diferencias se refieren al concepto de «sociedad» y a expresiones como «en las mismas circunstancias», «menos favorables que», que comportan interpretaciones asimétricas que generan conflictos tributarios. Las mayores dificultades en la interpretación de este apartado se refieren a la aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición en los establecimientos permanentes y si un establecimiento permanente puede invocar los convenios de doble imposición suscritos por el Estado de la fuente.

Dos apartados adicionales sobre la deducibilidad de los gastos en los establecimientos permanentes y la imposición sobre el patrimonio a las sociedades cierran el artículo.

JEFFREY ¹¹ concluye que los efectos de este artículo del Modelo de la OCDE son muy limitados, ya que dejan fuera de su alcance muchas situaciones discriminatorias que pueden producirse hoy en día. En este sentido concretamente critica la no inclusión de las diferencias de trato basadas en la residencia del contribuyente.

⁹ *OECD Model Tax Convention on Income and Capital*, París, 2003, párrafo 1 del Comentario al Artículo 24.

¹⁰ El artículo 1 del MCDI de la OCDE dispone: «Este convenio se aplica a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes».

¹¹ JEFFREY, *The impact of State sovereignty on global trade and international taxation*, KLUWER (Londres, 1999).

En la línea de las conclusiones de JEFFREY, la tendencia de los Estados miembros de la OCDE es la de no apoyar una ampliación de la aplicación potencial de este artículo, sino todo lo contrario: en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 se actualiza el precepto incluyendo las palabras «concretamente en lo que respecta a la residencia», en el párrafo 3, con el único propósito de limitar la repercusión del artículo.

Los problemas jurídicos de esta cláusula, combinados con la condición de reciprocidad exigida y la diversidad de interpretaciones, no garantizan, por supuesto, una protección adecuada frente a la discriminación. En última instancia, únicamente se abordan las discriminaciones directas, no las indirectas.

Todas estas restricciones sólo pueden explicarse tomando en consideración su objetivo primordial: evitar el proteccionismo fiscal. El modo en que el TJUE ha interpretado y aplicado el principio de no discriminación incluido en el Tratado de la UE ha abierto una vía de luz para escapar a estos problemas.

3.2. Alcance del principio de no discriminación en los Tratados de la UE.

Tradicionalmente, la exención por soberanía, ya sea estricta o moderada, ha sido invocada con vistas a impedir que el TJUE se inmiscuyera en el tratamiento de los impuestos sobre la renta. No obstante, ambas han sido rechazadas por el TJUE:

- La exención por soberanía estricta se basa en la exclusión de la imposición sobre la renta de la legislación comunitaria. La falta de un control parlamentario eficaz en el ámbito comunitario es la piedra angular de esta postura basada en el aforismo «no imposición sin representación». Esta postura se ve además respaldada por las pocas medidas que el Consejo ha adoptado en relación con la imposición directa y por el hecho de que el Tratado no contiene referencias directas a los impuestos sobre la renta.

Luxemburgo en *Biehl* (C-175/88, Rec. 1990, pág. 1.779); Alemania, Francia, Italia y Portugal en *Werner* (C-112/91, 26 de enero de 1993); Grecia en *Schumacker* (C-279/93, 14 de febrero de 1995); Italia en *Wielockx* (C-80/94, 8 de noviembre de 1995) en lo que respecta a tipos impositivos; el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en *Gilly* (C-336/96, 12 de mayo de 1998) en lo relativo a convenios fiscales entre Estados miembros; Alemania y Suecia en *St. Gobain* (C-307/97, 21 de septiembre de 1997) en lo referente a convenios fiscales con terceros países, alegaron esta exención.

- La exención por soberanía moderada argumenta que la legislación comunitaria de aplicación directa sólo opera en el ámbito fiscal tras cierto grado de armonización. Por tanto, mientras las instituciones no regulen sobre impuestos directos, el TJUE no tendrá competencia para conocer de asuntos relacionados al respecto.

El TJUE ha declarado como norma general que la legislación de la UE afecta a todas las áreas de la legislación nacional, y que los impuestos sobre la renta no podían ser excluidos del alcance de la legislación comunitaria. Existe una amplia jurisprudencia que confirma que la imposición directa no es un área protegida de la soberanía de los Estados miembros. En Biehl y Schumacker el TJUE dejó claro que el principio de no discriminación carecería de sentido si no abordara la discriminación fiscal; añadiendo, no obstante, que nada impide a los Estados miembros ejercer sus competencias en materia fiscal, en el marco de los principios constitutivos de la UE siendo dicho criterio aplicable, por un lado, con respecto a las leyes nacionales relativas a la imposición sobre la renta y, por el otro, con respecto a la formalización de convenios fiscales entre sí o con terceros países.

Sin embargo, la legislación comunitaria presenta algunos límites desde un punto de vista sustantivo ¹², denominado el **test de sustancia económica** y el test de nexos internos y externos.

En lo que respecta a la primera, el TJUE se ha mostrado sumamente generoso. El TJUE siempre ha definido ampliamente «actividad económica». El TJUE entiende que una actividad dedicada a la obtención de ingresos constituye una genuina y verdadera actividad económica y, por tanto, supera el test. Casos como el Daily Mail (C-81/87, 1998, pág. 5483) o, mejor aun, el caso ICI (C-246/96, 16 de julio de 1998) reflejan el modo en que el TJUE fija los límites para el test de sustancia económica. En el caso ICI, el TJUE arguyó que el propósito de las sociedades *holding* es la obtención de ingresos y que éstas superan el test de sustancia económica simplemente porque los ingresos después de impuestos generados por el grupo serán más elevados.

El test de **nexos internos y externos** significa que para hallarse dentro del alcance del Derecho Comunitario, las actividades han de estar suficientemente relacionadas con la UE, quedando por tanto excluidas:

- En virtud del test de nexo interno, las actividades demasiado restringidas desde el punto de vista de la UE, en el sentido de que las actividades económicas no sean transfronterizas y que estén restringidas al mercado de un único Estado miembro. No obstante, el TJUE a veces ha conocido de casos puramente nacionales bien porque la legislación nacional era una transposición de una Directiva de la UE –por ejemplo, Leur-Bloem (C-28/95, 17 de julio de 1997) en el que se examinaba la fusión entre dos compañías holandesas–, y la solución, por tanto, informaría a las restantes legislaciones nacionales, o por razón de las posibles repercusiones adversas de un tratamiento fiscal distinto (por ejemplo, el caso Halliburton Services –C-1/93, 12 de abril de 1994– en el que se falló sobre el impuesto sobre transmisiones patrimoniales holandés) y
- En virtud del test de nexo externo, las actividades que se encuentren fuera del alcance de la UE. Este test, no obstante, es cada vez menos relevante ya que cualquier vínculo con la Comunidad, por sutil que sea, es suficiente. El caso Saint Gobain es probablemente el caso

¹² S. VAN THIEL, «Removal of income tax barriers to market integration: harmonisation or litigation?», abril de 2002. Contribución al estudio del IBFD: «Free Movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles» Ámsterdam, 2002.

más conocido en el que el TJUE ha fallado, si bien el tema que se examinaba era si un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro de la UE (Alemania) cuya casa central era residente en otro Estado miembro de la UE (Francia) está legitimado para invocar los convenios de doble imposición suscritos con terceros países por el Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente. En el caso *Open Skies* (C-476/98, 5 de noviembre de 2002) el Abogado General declaró que incluso para una actividad exclusivamente desarrollada fuera de la UE, debe respetarse el principio que rige el Mercado Interno.

Por último, y no por ello menos relevante, el alcance del principio de no discriminación definido por el Derecho Comunitario y cuyos efectos ha precisado el TJUE, no se limita geográficamente a las fronteras de los Estados miembros. Aunque el TJUE no ha fallado de forma explícita sobre la aplicación de los principios del Tratado de la UE a no residentes que no sean ciudadanos de la UE, podemos prever, sobre la base del artículo 12 del Tratado de la CE, que la mayoría de los jueces brindará las ventajas del Tratado, y por supuesto, el principio de no discriminación, a los ciudadanos y sociedades vinculados a países incluidos en tratados negociados por las Instituciones de la UE, como el Espacio Económico Europeo¹³ o los Acuerdos de Asociación previos a la adhesión aplicables a países de Europa Oriental.

Si bien este artículo aborda principalmente las preocupaciones de la OCDE y la UE, también deberán estudiarse problemas de naturaleza similar en otras regiones del mundo, como NAFTA (concretamente en lo que respecta a los trabajadores fronterizos)¹⁴ y MERCOSUR (para el que se está elaborando un Convenio fiscal multilateral).

Algunos autores han manifestado su preocupación con respecto al principio de subsidiariedad. El TJUE determinó que si bien dicho principio sí repercute de forma directa sobre la acción de las Instituciones de la UE no puede impedir a ningún ciudadano o sociedad invocar sus derechos legítimos previstos en los Tratados.

4. CLASES DE DISCRIMINACIÓN FISCAL

Según el TJUE la discriminación puede producirse de varias formas¹⁵:

- Discriminación abierta y encubierta: el TJUE falló en *Sotgiu* (C-152/73, ECR 153), que «las normas sobre igualdad de trato para nacionales y no nacionales prohíben no sólo la discriminación abierta por motivos de nacionalidad sino también todas las formas encu-

¹³ El Tratado sobre el Espacio Económico Europeo incluye, en el artículo cuarto, una cláusula de no discriminación por nacionalidad y el artículo sexto hace alusión a la aplicación de la jurisprudencia del TJUE en el supuesto de que las disposiciones de este tratado sean sustancialmente las mismas que las contenidas en el Tratado de la UE. Esta área económica especial comprende los Estados miembro de la UE, Islandia, Noruega, Suiza y Liechtenstein.

¹⁴ Cf. GIERMANSKI / MC GHEE, «Labour mobility under NAFTA and US tax implications» en *Tax Notes International*, vol. 21, n.º 5/2000.

¹⁵ J. WOUTERS, *op .cit.*, pág. 10.

biertas de discriminación que, mediante la aplicación de otros criterios de diferenciación, conducen al mismo resultado». Esta distinción se empleó a efectos impositivos en el caso Biehl.

El TJUE intentó brindar un margen para las justificaciones de normas que pueden discriminar de forma indirecta o encubierta. Sin embargo, el TJUE sólo está dispuesto a aceptar excepciones basadas en derogaciones explícitas en la legislación comunitaria o el Tratado de la CE, *v. gr.* el caso fiscal Avoir (C-270/83, ECR 273).

- Discriminación formal y sustantiva: ya fue abordada en el caso Italian Refrigerators (C-13/63, ECR 165): «el trato diferenciado en situaciones no comparables no se traduce automáticamente en la conclusión de que existe discriminación», «una apariencia de discriminación formal puede de hecho corresponderse con una ausencia de discriminación de fondo» y dicha discriminación sustantiva consistiría en «tratar o bien situaciones similares de distinto modo o situaciones diferentes de forma idéntica». El TJUE utilizó en asuntos sobre imposición directa –Schumacker, Wielockx, Asscher (C-107/94, 27 de junio de 1996)– el concepto de discriminación formal y sustantiva, declarando que los contribuyentes residentes y no residentes no son, por norma general, comparables, pero si debido al hecho de que obtienen la mayor parte de sus ingresos en el Estado fuente (en el caso de los trabajadores fronterizos), en lo que respecta a los impuestos sobre la renta se encuentran en la misma situación que los residentes.
- Discriminación inversa: este tipo de discriminación se basa en el trato menos favorable que un Estado reserva a sus nacionales con respecto a los ciudadanos extranjeros. Los nacionales del Estado miembro en cuestión no están en situación de impugnar la compatibilidad de la legislación comunitaria con las leyes de su propio Estado que les colocan en desventaja, salvo que exista un factor intracomunitario relevante. En relación con la fiscalidad, no debe invocarse la discriminación inversa con vistas a alcanzar la total uniformidad de los sistemas fiscales. No obstante, es posible que los efectos sobre la libertad de establecimiento o movimiento obliguen al TJUE a abordar la discriminación inversa, con una repercusión potencial enorme sobre los sistemas fiscales nacionales.

5. APROXIMACIÓN AL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL TJUE

Como se ha mencionado con anterioridad, a diferencia de la OCDE, el TJUE ha determinado que prácticamente cualquier discriminación desde un punto de vista fiscal constituirá un desafío para el Derecho Comunitario. Si bien el TJUE, en el caso Schumacker, aceptó que dicha diferencia entre residentes y no residentes es aceptable desde un punto de vista fiscal, lo matiza en el mismo caso no aceptando el criterio de residencia para justificar una falta de igualdad en el trato fiscal, básicamente porque en el caso de individuos, un criterio semejante casi siempre se traduciría en una discriminación nacional, dado que los no residentes son en la mayoría de los

casos extranjeros (Biehl, Asscher) ¹⁶. En el caso de las sociedades, porque un criterio de discriminación fiscal basado en la ubicación de la sede social simplemente anularía el contenido del artículo 58 ECT (ahora art. 48 ECT) ¹⁷.

En una palabra, el TJUE ha llegado a la conclusión de que cualquier diferenciación entre situaciones nacionales y transfronterizas debe ser considerada como una posible discriminación en el sentido de este principio en el seno de la UE.

No obstante, el TJUE no limita su potencial de comparación para contrastar una situación nacional con una transfronteriza, dos situaciones nacionales o dos transfronterizas se considerarán de igual modo. Lo único que el TJUE no puede comparar es la situación a la que se enfrenta un contribuyente en su propio Estado miembro con respecto a la situación de otro contribuyente en su propio Estado miembro (discriminación inversa); de lo contrario, el TJUE estaría solicitando la uniformización de los sistemas fiscales dentro de la UE.

En este punto, podrían considerarse prácticamente todos los casos analizados por el TJUE:

- Comparación entre dos residentes: Bachmann, ICI, Halliburton, etc.
- Comparación entre un residente y un no residente:
 - En lo que respecta a la fiscalidad de establecimientos permanentes: Futura (C-250/95, 15 de mayo de 1997), St. Gobain.
 - Incluso cuando el no residente tiene la nacionalidad del Estado recaudador: Asscher, Gilly.

Es imprescindible un **test de similitud** ¹⁸ para comparar tales situaciones. El TJUE opta por un planteamiento limitado al considerar que la prueba puede no tener en cuenta todos los factores y elementos que realmente definen la situación fiscal global de un contribuyente sino que, por el contrario, puede centrarse únicamente en los factores clave que pueden tener incidencia en materia de discriminación fiscal. Sin embargo, el TJUE se niega a brindar un conjunto de indicadores de similitud y opta por escoger el más relevante en función del caso concreto que se analiza *i.e.* comparaciones entre dos residentes –Biehl, Bachmann, Baxter (C-254/978, de julio de 1999)– o una compañía residente y un establecimiento permanente de una sociedad no residente (*i.e.* Verkooijen, Saint-Gobain). Por ejemplo, en relación con los establecimientos permanentes el TJUE ha declara-

¹⁶ De hecho, los conceptos de residencia y nacionalidad a menudo se cruzan y mezclan peligrosamente en decisiones del TJUE, pertenecientes o no al ámbito fiscal.

¹⁷ Artículo 58: «Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente Capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. Por sociedades se entienden las sociedades de Derecho Civil o Mercantil, incluso las sociedades cooperativas y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo.»

¹⁸ S. VAN THIEL, *op. cit.*

do que se encuentran en la misma situación que una sociedad residente con vistas a gravar los beneficios generados independientemente de que un establecimiento permanente sólo sea gravado por las rentas obtenidas en el Estado fuente, mientras que las sociedades residentes tributen por venta mundial [por ejemplo, Royal Bank of Scotland (C-311/97, 29 de abril de 1999), Saint Gobain].

El test de similitud se aplica también a individuos que obtienen ingresos en el mismo Estado de la fuente pero con residencia en país distinto (trabajadores fronterizos). No obstante, la prueba ha de tomar en consideración algunos aspectos adicionales dado que la capacidad para pagar impuestos normalmente está vinculada a la situación personal y familiar del contribuyente; generalmente, sin embargo, estas ventajas especiales están únicamente previstas para los trabajadores residentes, mientras que los trabajadores fronterizos, en su calidad de no residentes, no tendrían derecho a aplicarlas en el Estado de la fuente, y tampoco se beneficiarían de tales desgravaciones (o sólo parcialmente) en sus países de residencia debido a que su base imponible en el Estado de residencia será con toda probabilidad insuficiente para absorber esas ventajas especiales (Schumacker, Wielockx, Asscher). Si sucediera lo contrario y, por tanto, hubiera capacidad suficiente para acogerse a desgravaciones fiscales derivadas de la situación personal y familiar en el Estado de residencia, no se superaría el test de similitud entre un residente y un no residente que ganaran rentas en el mismo país (GILLY ¹⁹). El TJUE ha dictaminado que al igual que la doble imposición y la discriminación son inconstitucionales en el marco del Derecho Comunitario, también deben impedirse situaciones de doble exención o deducción.

Los Estados miembros a menudo han argumentado que en test de similitud cabe incluir las normas de compensación de los distintos sistemas tributarios, pero el TJUE lo ha rechazado porque el elemento clave del test de similitud es, en última instancia, la capacidad para pagar impuestos. De acuerdo con VAN THIEL ²⁰, el test de similitud se aplica con el objetivo simultáneo de evitar una carga fiscal excesiva en los ciudadanos de la Comunidad que ejercen su derecho a la libertad de circulación y de evitar que disfruten de ventajas fiscales injustas con respecto a su capacidad de pago.

Además, el Derecho Comunitario, de acuerdo con la interpretación del TJUE, exige una desventaja. Uno puede pensar inmediatamente que una desventaja semejante puede contribuir a identificar en términos prácticos si existe situación discriminatoria comparando la imposición real de un contribuyente transfronterizo con la presión fiscal de un nacional. Sin embargo, no es así como lo enfoca el TJUE que dictamina que se satisface el requisito de desventaja simplemente con el riesgo de desventaja, independientemente de la efectiva diferencia en la presión fiscal real ²¹. En esencia, cabe concluir que el requisito de desventaja por sí solo no puede abordar una discriminación inversa en la que la situación nacional sea peor que la transfronteriza.

¹⁹ El caso Gschwind (C-391/97, no publicado pero disponible en el sitio *web*) puede recordarse a este efecto. Sin embargo, la literatura ha sido bastante crítica con el TJUE en lo relativo a la solución dictaminada porque la exención modificada no fue debidamente comprendida por el TJUE; en concreto WATTEL, «Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances», *European Taxation*, vol. 40 n.º 6, es sumamente crítico con la idea de Estado de residencia y el empleo de una base impositiva mundial.

²⁰ S. VAN THIEL, *op. cit.*, pág. 14.

²¹ Si bien este criterio se menciona en el caso Biehl, algunos expertos se muestran reacios a aceptarlo, cf. Farmer/Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, pág. 325.

A pesar de que el TJUE ha identificado claramente una presión fiscal mayor a raíz de la medida impugnada contra la situación de un no residente o un transfronterizo –*i.e.* Schumacker, Wielockx o Saint Gobain–, que supuso una evidente desventaja, se supone que tal desventaja también aparece cuando los no residentes o transfronterizos no gozan del derecho de beneficiarse de una deducción prevista para los residentes o nacionales –Commerzbank (C-330/91, 13 de junio de 1993), Halliburton, Verkooijen, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, 12 de diciembre de 2002)–. Arguyendo de forma coherente que una desventaja tiene que ser *de minimums* para ser considerada compatible con la legislación de la UE, el TJUE ha rechazado sistemáticamente una medida que distinga entre situaciones nacionales y transfronterizas o residentes y no residentes.

En último lugar, el problema de la discriminación procedimental también podría ser abordado; no sólo la discriminación sustantiva ha sido declarada inconstitucional en Derecho Comunitario por el TJUE, sino también la discriminación procedimental, *i.e.* Schumacker, Safir (C-118/96, 28 de abril de 1998) y los casos Futura.

6. RESTRICCIONES AL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN DE ACUERDO CON LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

Algunos tipos de normas fiscales nacionales pueden en cierta medida no resultar perfectamente compatibles con el principio de no discriminación, como se deduce de los párrafos anteriores, sin por ello resultar al tiempo inconstitucionales con respecto a los tratados de la UE. Por otro lado, la expansión del alcance del principio de no discriminación exige la introducción de una «regla de la mesura» inspirada en la proporcionalidad, que justificará determinados tipos de discriminación por la preponderancia de otros motivos de interés público que también merecen protección en la legislación de la UE. Este apartado estudiará, por tanto, el razonamiento seguido por los Estados miembros a la hora de justificar este tipo de medidas.

Partiendo de que el Tratado establece un principio de no discriminación, debemos aceptar que únicamente el Tratado puede invalidar y fijar los casos en los que el principio no será tenido en cuenta. El interés público es el más importante de los casos incluidos en el Tratado con potencial para permitir una norma discriminatoria. No obstante, como la fiscalidad ha sido abordada con timidez por el Tratado, el interés público no comprende cuestiones impositivas. El TJUE ha cubierto en cierto modo este vacío legal remitiéndose al abuso del Derecho Comunitario, incluyendo de esa forma la justificación del interés público en los casos fiscales. Sin embargo, esta justificación es más teórica que práctica porque rara vez una norma fiscal invalida el principio de no discriminación sobre la base del interés público.

Este interés público se ha materializado en un abanico amplio de razonamiento concreto ²².

²² IBFD, *EU Case Law on Income Tax*, Ámsterdam, 2001.

El primero y probablemente el recordado con mayor frecuencia por los Estados miembros es la necesidad de coherencia en el sistema impositivo, sobre todo porque en el caso *Bachmann* a pesar de que la norma impugnada fue juzgada por el TJUE como discriminatoria desde el punto de vista del Derecho de la UE, la necesidad de preservar la coherencia del sistema impositivo permitió a Bélgica mantener la norma fiscal en su legislación. Sin embargo, el TJUE, probablemente reconociendo que este razonamiento había sido en parte mal aplicado ²³, se ha mostrado desde entonces más reticente a aceptarlo y lo ha rechazado como justificación de una norma fiscal discriminatoria por la debilidad del vínculo entre la ventaja denegada y la imposibilidad de imponer obligación fiscal –*Asscher, ICI, Eurowings (C-294/97, 26 de octubre de 1999)*–.

El TJUE rechazó además, como se ha mencionado anteriormente, justificaciones tales como la desventaja mínima desde un punto de vista sustantivo (en consonancia con la opinión del TJUE de que el riesgo de desventaja es más que suficiente); la discriminación podría evitarse (*Bachmann de nuevo*) o ser compensada (*Saint Gobain, Verkooijen, Eurowings*). La protección de la recaudación ha sido desestimada por el TJUE como proposición válida frente al principio de no discriminación o la necesidad similar de evitar repercusiones presupuestarias negativas (*ICI, Saint Gobain, Lankhorst-Hohorst*).

La necesidad de mantener el equilibrio introducido en un Convenio fiscal en el momento de su negociación por los dos Estados contratantes también ha sido rechazada. Esta propuesta de equidad interjurisdiccional fue rechazada por su incoherencia con los principios que rigen un mercado único. El TJUE, en los casos *Wielockx, Halliburton* o *Saint Gobain*, no aceptó una medida que denegara ventajas en una relación bilateral cuando el Estado miembro que aplicaba la medida restrictiva concedía dicha ventaja a residentes de otros Estados, bien de la UE o terceros, dentro del ámbito de un Convenio de doble imposición.

La capacidad contributiva, ha sido empleada por los Estados miembros con distintos significados. Consideran que la distinción entre residentes y no residentes es clave para asegurar que no se producirán situaciones de doble imposición. La literatura ha rechazado ampliamente esta línea de pensamiento ²⁴: la residencia es un concepto fiscal diseñado por la mayoría de países desarrollados que exportan capital y tecnología con vistas a ampliar su soberanía fiscal y, por tanto, atraer el mayor volumen de bases imposibles posible. Gravar a los residentes por su renta mundial y a los no residentes por las obtenidas en el Estado de la fuente es precisamente el motivo que genera la doble imposición.

En los casos *Biehl, Saint Gobain* y *Verkooijen*, los Estados miembros se remitieron a la necesidad de evitar la evasión de impuestos. El TJUE también lo rechazó. Al TJUE le preocupa la excesiva imposición transfronteriza que pueda dificultar el funcionamiento del mercado único, y al mismo tiempo rechaza la idea que subyace en fiscalidad internacional de que los residentes nunca están en

²³ En el caso *Bachmann*, el TJUE únicamente consideró la legislación nacional y excluyó de su análisis los convenios de doble imposición suscritos por Bélgica. Había, no obstante, convenios de doble imposición que concedían derechos a no residentes y, de haber sido tomados en consideración por el TJUE, la conclusión alcanzada en relación con la coherencia del sistema tributario no habría sido lo bastante firme como para preservar la norma fiscal impugnada, como sucedió en casos posteriores como *Schumacker*. En el caso *Wielockx*, el TJUE rechazó de forma explícita la objeción de coherencia en eventuales «nuevos equilibrios» derivados de convenios de doble imposición.

²⁴ *WATTEL, op. cit.*; *VAN THIEL, op. cit.*

la misma situación que los no residentes, y que es su Estado de residencia el que debe gestionar su situación personal y familiar. En esta línea, el requisito para prevenir la evasión y el fraude fiscal, si bien es sumamente relevante para la seguridad y confianza de los sistemas impositivos (desde un punto de vista técnico, social y muchos otros), no proporciona suficientes motivos para dejar de aplicar el principio de no discriminación.

Por otro lado, el TJUE a menudo ha declarado que el abuso del Derecho Comunitario denegará la aplicación de las ventajas del Tratado. El TJUE se propone garantizar que un no residente no pueda asumir una situación determinada que le permita disfrutar de una situación mejor que si se fuere residente, beneficiándose de una mejora competitiva indebida. En este sentido, si bien el TJUE, en el caso *Kefalas* (C-367/96, ECR I-2843), declaró que el abuso a la ley se limita a la evasión fiscal en el sentido de que existe fraude con respecto a las leyes internas, también declaró que dicha proposición no cubriría la evasión fiscal por ventajas derivadas de lagunas en el sistema fiscal interno.

Los argumentos basados en la gestión administrativa han sido generalmente, salvo en el caso *Cassis de Dijon* (C-120/78, ECR 1979) ²⁵, rechazados. Existe una Directiva de asistencia mutua que puede facilitar y simplificar las cuestiones administrativas; de lo contrario los Estados miembros pueden imponer requisitos adicionales a los no residentes (*Bachmann, Schumacker, Futura*).

Por último, algunos expertos se han mostrado bastante críticos con el TJUE ²⁶, arguyendo que el principio de no discriminación debe interpretarse de modo que asegure que no se rebasan por medio de cualquier restricción fiscal los límites a la soberanía de los Estados miembros más allá de la que ellos mismos consintieron con la firma de los Tratados.

7. CLÁUSULA DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA Y PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

El Derecho Comunitario goza de prelación, es supremo y no puede ser invalidado por disposiciones nacionales debido a su naturaleza especial y originaria, y necesariamente prevalece no sólo sobre las legislaciones internas sino también sobre cualquier Convenio suscrito por los Estados miembros entre sí o con terceros países.

La literatura a menudo ha considerado esta interpretación del TJUE como una cláusula oculta de nación más favorecida con un efecto doble. En primer lugar, en los Estados miembros, en los que la cláusula de trato más favorecido sería automáticamente aplicable a cualquier flujo de ingresos transfronterizo, especialmente en lo que respecta a dividendos, intereses y cánones, debido a la Directiva Matriz-Filial y la más reciente sobre Intereses y Cánones. En segundo lugar, en relación con terceros

²⁵ El caso *Cassis de Dijon* permitió restringir la libertad de circulación de bienes con vistas a salvaguardar la eficacia de los controles fiscales, la protección de la salud pública, la equidad en transacciones comerciales y la protección de los consumidores.

²⁶ LEHNER, «Limitation of national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty», *EC Tax Review*, n.º 2/2000.

países que asumirían que cualquier residente en la UE podría invocar el Convenio más conveniente de entre los suscritos por un Estado miembro con un tercer país, si bien tal efecto estaría limitado a los derechos impositivos atribuidos a los Estados miembros de la UE, no a terceros países.

En relación con la aplicación de la cláusula de nación más favorecida a terceros países, el TJUE ha sido tradicionalmente más reticente a aceptarlo, y ha limitado esta posibilidad a ciudadanos de terceros países que sean residentes en la UE a los que un Estado miembro negó algún trato fiscal más ventajoso que el aplicado a otros residentes.

8. EFECTOS PRÁCTICOS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

Tomando en consideración la obligación actual de los organismos judiciales nacionales de aplicar de forma directa los principios inherentes a los Tratados de la UE, interpretados según lo prescrito por el TJUE, se abre un amplio marco de posibilidades de obtener reducciones en la presión fiscal efectiva de muchos contribuyentes, esencialmente para aquellos que desarrollen actividades económicas transfronterizas en la UE, aunque no con carácter exclusivo.

El TJUE ha desarrollado conceptos constitucionales sumamente relevantes. El Estado de Derecho que rige el ordenamiento jurídico de la Comunidad, ha de ser garantizado por los Estados miembros. En otras palabras, las disposiciones del Tratado y del derecho derivado obligan tanto a los Estados miembros como a las Instituciones Comunitarias. Además cualquier medida adoptada en el seno de la UE ha de ajustarse a los principios contenidos en los Tratados.

El Estado de derecho brilla más que nunca en lo que concierne a las disposiciones del Derecho Comunitario que se benefician de dicho efecto directo, ya que son vinculantes para los Estados miembros y permiten, en virtud de dicho efecto directo, a agentes económicos privados acogerse a tales disposiciones ante cualquier juez ²⁷, independientemente de si las autoridades nacionales las han traspuesto a la legislación nacional o no. Además, si las autoridades nacionales se exceden o imponen obligaciones más allá de lo prescrito por el Derecho Comunitario, los tribunales nacionales deben aplicar las estipulaciones nacionales únicamente en la medida en que se respete lo dispuesto en el Derecho Comunitario, garantizando así la aplicación real de los derechos contenidos en los Tratados de la UE y la anulación de los efectos jurídicos de las obligaciones nacionales adicionales que son incompatibles con el mismo. En consecuencia, los organismos judiciales nacionales deben ofrecer a los agentes privados la protección legal exigida por el Derecho de la UE (*cf.* Arret de la Court Administrative Cergy-Pontoise ²⁸ que invoca la libertad de establecimiento y el principio de no discriminación con el fin de considerar que la legislación sobre transparencia fiscal internacional francesa infringe el derecho de la UE, dado que las filiales situadas en determinados Estados miembros se encontrarán en peor situación que las situadas en Francia ²⁹).

²⁷ Los motivos de ese efecto se establecieron en el caso *Costa/Enel* (C-6/64, ECR 585) y el caso *Simmenthal* (C-106/77, 9 de marzo de 1978).

²⁸ *TA Cergy-Pomtoise*, 11 de julio de 2002, n.º 99-35301, *Société Ceia International*: RJF 12/02 n.º 1364.

²⁹ A este respecto podrían tomarse en consideración muchas resoluciones; no obstante, hacemos alusión a ésta en concreto porque afecta directamente a una medida fiscal directa de trascendencia.

Estas repercusiones jurídicas, combinadas con la ya generosa jurisprudencia sobre temas de imposición directa, ofrecen al sector privado un cuerpo ampliado de derechos listos para ser empleados. Cabe destacar que al TJUE le preocupa enormemente cualquier medida fiscal nacional que reste rentabilidad a las operaciones transfronterizas con respecto a las internas.

Las áreas en las que pueden aplicarse estas nuevas normativas ya han sido identificadas, con mayor o menor precisión, en la doctrina. Aunque su ejercicio probablemente deba emprenderse desde una perspectiva nacional y, en una segunda fase, se consolide en el ámbito europeo, podemos identificar las siguientes áreas principales que han de abordarse:

- Diseño del sistema fiscal: en lo que respecta a la restricción de créditos fiscales por impuestos extranjeros, normas contra la evasión, normativas para sociedades extranjeras controladas sin que se aplique un régimen de transparencia similar a las compañías residentes, impuestos de salida;
- Definición de sujeto pasivo: regímenes fiscales de grupos consolidados que no incluyen a las compañías no residentes en su perímetro;
- Definición de base imponible: dividendos implícitos, deducciones sólo disponibles para residentes;
- Tipos impositivos: tipos reducidos sólo disponibles para residentes o actividades internas, distintos tipos de retención aunque aplicados a distintas bases imponibles;
- Procedimientos especiales: tipos de retención sobre transferencias aplicables únicamente a vendedores no residentes, garantías de recaudación, representación fiscal, requisitos adicionales de documentación o contabilidad para actividades económicas desempeñadas sin un establecimiento permanente por un no residente.

En lo que respecta a los Convenios fiscales, el TJUE ya ha declarado que la distribución de la soberanía fiscal entre los Estados no es discriminatoria; en la medida en que tales Convenios fiscales delimiten el modo en que puede ejercerse la soberanía (*i.e.* limitando el derecho a gravar en origen algunos tipos de rentas, por ejemplo, dividendos, intereses, cánones, determinados tipos de plusvalías por acciones), este último tipo de normas puede ser compatible con la legislación de la UE. En este sentido, deberán impugnarse determinadas cláusulas, como la del beneficiario efectivo o la del cálculo de la base imponible para establecimientos permanentes, incluidas en tratados suscritos entre Estados miembros. Además, los Convenios de doble imposición suscritos con terceros países pueden ser discriminatorios en lo que respecta a la legislación de la UE; por ejemplo, las cláusulas de limitación de beneficios incluidas en prácticamente todos los convenios firmados con EE.UU. (en este sentido, el caso *Open Skies* puede tener una repercusión particularmente importante).

En último lugar, cabe recordar que los Estados miembros están obligados a reembolsar los impuestos exigidos cuyo fundamento legal haya sido calificado como incompatible con el Tratado de la UE.

9. CONCLUSIONES

Está claro que los Tratados no reservaron el liderazgo de la integración fiscal ni al Tribunal de Justicia ni al sector privado, sino al Consejo, atribuyendo la iniciativa legislativa a la Comisión. Este habría sido el único modo de garantizar la necesaria coordinación en la aproximación de legislaciones hacia un sistema fiscal europeo conjuntamente diseñado ³⁰.

Sin embargo, debido a la incapacidad del Consejo para tomar decisiones unánimes en temas sobre imposición directa a lo largo de la construcción europea, el Tribunal ha ofrecido a los agentes económicos de la UE y a los organismos judiciales de los Estados miembros la posibilidad de desempeñar un papel principal en la construcción de un marco jurídico fiscal europeo como la única vía capaz de garantizar el mínimo de integración económica exigido por los principios correspondientes a los Tratados.

La propia Comisión reconoció directamente ese liderazgo en el resumen y comentarios del estudio sobre imposición de sociedades hecho público en el 2001, declarando que a falta de orientación política los contribuyentes se habían visto obligados a recurrir al TJUE y sugirió desarrollar un *road map* basado en las resoluciones más relevantes del TJUE y coordinar su efectiva implantación a través de Comunicaciones de la Comisión ³¹.

Si bien la jurisprudencia del TJUE ofrece un papel destacado al sector privado y a la judicatura en sus esfuerzos por eliminar los obstáculos de la imposición directa a la integración del mercado, también pone en tela de juicio el modo en que los Estados miembros gravan las rentas transfronterizas, y reduce la necesidad de actuación de una asamblea legislativa comunitaria.

No obstante, la acción de las Instituciones Comunitarias es más que necesaria para garantizar que la aplicación real de la doctrina del TJUE es asimilada por las legislaciones nacionales, con el fin de proporcionar a los agentes económicos la seguridad jurídica necesaria y minimizar los litigios; pero también a fin de asegurar que el proceso de construcción de un sistema fiscal europeo responde a las necesidades de la economía europea y las voluntades de su sociedad.

³⁰ Implícitamente Bundesfinanzhof en Schumacker, respaldado por el argumento del Gobierno alemán de que la armonización de la legislación no debería reemplazarse por un activismo judicial.

³¹ Para lo que simplemente se necesita la aprobación por parte del Colegio de Comisarios, sin necesidad siquiera de opinión por parte del Consejo.