

# LA DOBLE IMPOSICIÓN DESDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

**MARINA SERRAT ROMANÍ**

*Licenciada en Derecho y Ciencias Políticas  
y de la Administración*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Extracto:**

LA pretensión de este artículo no es otra que la de investigar si la doble imposición entre Estados miembros de la Unión Europea puede llegar a vulnerar el derecho fundamental a la propiedad privada. En el estudio de esta posible consecuencia fiscal se implementará la metodología analítica del filósofo del Derecho Robert ALEXY, sobre casos reales resueltos por el TJUE, a cuya luz se intentará verificar si, sustantivamente, los Estados miembros, la Unión Europea y los Tribunales son proclives a obviar la vulneración de derechos fundamentales de los contribuyentes europeos. A tal efecto, se implementará la teoría de la proporcionalidad de Robert ALEXY para resolver las colisiones entre derechos fundamentales, resultantes de la doble imposición, que se producen en materia tributaria de imposición directa entre Estados miembros y contribuyentes.

**Palabras clave:** principio de proporcionalidad, Robert ALEXY, jurisprudencia del TJUE, doble imposición, ponderación, derechos fundamentales y propiedad privada.

# THE DOUBLE TAXATION IN THE EUROPEAN UNION FROM THE PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY

**MARINA SERRAT ROMANÍ**

*Licenciada en Derecho y Ciencias Políticas  
y de la Administración*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Abstract:**

**T**HE aim of this article is no other than researching whether double taxation between Member States of the European Union risks violating the fundamental right of private property. In the study of this possible tax consequence, Law philosopher Robert ALEXY'S analytical theory is going to be implemented on real cases ruled by the ECJ, in whose light there is going to try to determine if, substantively, Member States, the European Union and Courts of Justice are likely to obviate the violation of European taxpayers' fundamental rights. Therefore, Robert ALEXY'S proportionality theory is going to be implemented in order to solve collisions between fundamental rights, resulting from the double taxation, produced in tax matters of direct taxation between Member States and taxpayers.

**Keywords:** principle of proportionality, Robert ALEXY, ECJ case law, double taxation, balancing, fundamental rights and private property.

# Sumario

## Planteamiento.

- I. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario de la Unión Europea a partir de la metodología de Robert ALEXY.
  1. El planteamiento de Robert ALEXY.
  2. El principio de proporcionalidad en la Unión Europea.
- II. El problema de la doble imposición directa en la Unión Europea desde la perspectiva de tres casos.
  1. El choque entre poderes tributarios: la falta de coordinación entre ordenamientos fiscales y el peligro de la doble imposición en las Haciendas europeas.
  2. El caso C-513/04: Mark Kerckhaert, Bernadette Morres *vs.* Belgische Staat.
  3. El caso C-298/05: Columbus Container Services BVBA & Co *vs.* Finanzamt Bielefeld-Innenstadt.
  4. El caso C-67/08: Margarete Block *vs.* Finanzamt Kaufbeuren.
- III. Aplicación de la metodología de Robert ALEXY ante los casos resueltos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
  1. El deber de contribuir y el derecho a la propiedad: la proporcionalidad como manifestación de justicia tributaria.
  2. Resolución del caso C-513/04: Mark Kerckhaert, Bernadette Morres *vs.* Belgische Staat.
  3. Resolución del caso C-298/05: Columbus Container Services BVBA & Co *vs.* Finanzamt Bielefeld-Innenstadt.
  4. Resolución del caso C-67/08: Margarete Block *vs.* Finanzamt Kaufbeuren.
- IV. Conclusiones.

**NOTA:** Este artículo fue el Trabajo Final de Carrera de la Licenciatura de Derecho de la autora, dirigido por el Dr. José Andrés ROZAS VALDÉS, a quien se le debe agradecer sus consejos, paciencia y dedicación.

*«La justicia como equilibrio tiene, pues, una ventaja ulterior: ella expresa la idea de la justa medida. Con esto, ella excluye toda forma de fanatismo.»*

Robert ALEXY

## PLANTEAMIENTO

El presente Trabajo Final de Carrera, al que se ha querido titular la doble imposición en la Unión Europea (UE) desde el principio de proporcionalidad, pretende examinar, no tanto el fenómeno de la doble imposición entre los Estados miembros, sino las repercusiones negativas generadas por esta práctica que afectan directamente al contribuyente europeo, por cuanto los derechos de dicho contribuyente pueden verse vulnerados. El análisis pretendido obliga, pues, a abordar un asunto de difícil concreción y de peor resolución: la vulneración de los derechos fundamentales en el seno de la UE. Aventurarse en el estudio de la vulneración de estos derechos, desde un contexto de fiscalidad comunitaria, significa introducirse en el campo de investigación de los conflictos tributarios. Un escenario, este, en el que entran en juego los derechos y obligaciones del Estado y del contribuyente y en el que, en las últimas décadas, tan solo algunos observadores tributaristas y hacendistas han empezado a adentrarse.

La idea de enfocar el Trabajo Final de Carrera en esta dirección surgió durante la celebración del *II Joint Seminar in Tax Law* en la Universidad Heinrich-Heine de Düsseldorf, donde se mencionó la teoría de la proporcionalidad del filósofo del Derecho Robert ALEXY y se barajó la posibilidad de aplicar el método alexyano del principio de proporcionalidad en la resolución de conflictos entre derechos fundamentales que podían verse vulnerados por la doble imposición. El debate que se inició es el origen de esta investigación, puesto que se intuía la posible violación de un derecho fundamental concreto: el derecho a la propiedad privada. En base a esta hipótesis se ha decidido utilizar este Trabajo Final de Carrera a modo de campo de experimentación donde se implementará la teoría de la proporcionalidad de Robert ALEXY para resolver las colisiones entre derechos fundamentales, resultantes de la doble imposición, que se producen en materia tributaria de imposición directa entre los Estados miembros y los contribuyentes.

# I. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA A PARTIR DE LA METODOLOGÍA DE ROBERT ALEXY

## 1. El planteamiento de Robert ALEXY

La proporcionalidad es definida por la Real Academia Española como aquella «conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí»<sup>1</sup>. La propia definición ya nos evoca a relacionar aquello proporcional con aquello que corresponde debidamente, es decir, en su justa medida, a las partes. Y es que la proporcionalidad y la Justicia son dos conceptos inherentes el uno al otro, relación que ya era compartida y defendida por los filósofos clásicos. Lo proporcional era entendido como justo, «porque lo proporcional es un término medio y lo justo es asimismo proporcional [...]». Lo justo es precisamente esto: lo proporcional»<sup>2</sup>, decía ARISTÓTELES en su *Ética a Nicómaco*. En este sentido, ULPIANO define a la perfección el concepto de Justicia que aquí se pretende resaltar: «*Iustitia est constans et perpetua voluntas, ius suum cuique tribuere*»<sup>3</sup>. Este debería ser el objetivo del Derecho y la Justicia: otorgar a cada uno lo que en su justeza le corresponde, alcanzar la proporcionalidad<sup>4</sup>. Partir de esta idea facilita distinguir cuál debe ser el objetivo último del principio de proporcionalidad.

Aun siendo más propio del Derecho penal o del Derecho sancionador de cualquier orden<sup>5</sup>, el principio de proporcionalidad debe ser aplicable a cualquier realidad jurídica. En el ámbito del Derecho el principio de proporcionalidad exige una relación de equilibrio –esto es proporción– entre los medios empleados y el fin perseguido, evitando el exceso en el contenido de la norma que regula tales medios, de modo que procura la prohibición de cualquier medio que rebase los límites de lo que se considera jurídicamente soportable<sup>6</sup>. El equilibrio se rompe cuando los medios se imponen de forma excesiva o irrazonable y limitan o restringen libertades y derechos. La desproporción en la aplicación de una norma puede producir una intromisión en el campo de actuación de otra, vulnerándola. Esto es, precisamente, lo que el principio de proporcionalidad debe evitar.

El profesor Robert ALEXY ha llevado a cabo una detenida construcción de este principio como base de su teoría sobre los derechos fundamentales que puede resultar útil, en términos metodológicos, para resolver problemas de doble imposición en los que entran en conflicto los derechos patrimoniales de los ciudadanos con su deber a contribuir al sostenimiento del gasto público. Previamente, sin embargo, para comprender la estructuración de su teoría jurídica sobre proporcionalidad y derechos fundamentales, es imprescindible entender el pensamiento jurídico-filosófico de

<sup>1</sup> [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=contraargumento](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=contraargumento) (10/02/2012).

<sup>2</sup> ARISTÓTELES, *Ética a Nicómaco*, Madrid: Editorial Tecnos, 2009, pág. 197.

<sup>3</sup> «La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su derecho». ULPIANO: «Digesto, Lib. I, Tít. I, 10», en *Cuerpo del derecho civil romano*, T.I, Barcelona: ed. Jaime Molinas, 1889, pág. 199.

<sup>4</sup> «Una buena proporción en el reparto de los bienes entre los miembros de un grupo, tal es pues la esencia del derecho [...]». VILLEY, M.: *Filosofía del derecho*, Barcelona: Scire Universitaria, 2003, pág. 56

<sup>5</sup> Véase BENTHAM, J.: *Teoría de las penas y las recompensas*, Barcelona: En la imprenta de Don Manuel Sauri, 1838, págs. 22 y ss.

<sup>6</sup> Cfr. ROZAS VALDÉS, J.A. y VILLAR EZCURRA, M.: «La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 254, 2006, págs. 73-92.

este jurista. A tal efecto será preciso analizar el fundamento de su filosofía jurídica; es decir: conocer el concepto del Derecho del cual se parte que permita interpretar cómo se construye la teoría de ALEXY. Según el respetado jurista alemán:

«El derecho es un sistema de normas que (1) formula una pretensión de corrección, (2) consiste en la totalidad de las normas que pertenecen a una Constitución en general eficaz y no son extremadamente injustas, como así también en la totalidad de las normas promulgadas de acuerdo con esta Constitución y que poseen un mínimo de eficacia social o de probabilidad de eficacia y no son extremadamente injustas y al que (3) pertenecen los principios y los otros argumentos normativos en los que se apoya el procedimiento de la aplicación del derecho y/o tiene que apoyarse a fin de satisfacer la pretensión de corrección <sup>7</sup>.»

La lectura de este axioma sugiere per se un razonamiento acerca del Derecho que media entre el concepto positivista de Derecho y el que sostiene el iusnaturalismo puro; ya que contiene tres elementos que el propio ALEXY considera claves para definir la idoneidad del Derecho: (1) la legalidad conforme al ordenamiento, (2) la eficacia social y (3) la corrección material <sup>8</sup>. A juicio del profesor ALEXY, la fundamentación de todo sistema jurídico es la pretensión de corrección, que debe combinarse con lo legal y lo eficaz. En esta dirección desarrolla su tesis considerando que «únicamente puede formarse un adecuado concepto de derecho si se combinan ambos aspectos. Esta combinación solo puede lograrse en una teoría general del sistema jurídico. Tal teoría es la teoría del discurso» <sup>9</sup>. Este principio jurídico-filosófico, representativo de ALEXY, es el que dará origen a su teoría jurídica discursiva no positivista <sup>10</sup>.

Ello queda claramente explicitado en una entrevista que Manuel ATIENZA, catedrático de Filosofía del Derecho de la Universidad de Alicante, realizó a Robert ALEXY en el año 2001. En esta entrevista ALEXY apuntaba que su pensamiento filosófico gravita entorno a: (1) la pretensión de corrección, (2) la tesis del caso especial y (3) la teoría del discurso <sup>11</sup>. Esta intencionalidad eminentemente correctora del Derecho, siempre presente en el discurso alexyano, se complementa con el concepto que tiene de la Justicia como la «corrección en la distribución y en la compensación <sup>12</sup>»; puesto que, dice el profesor ALEXY, «cuando está en cuestión la Justicia, aquello que está en cuestión es siempre una distribución y/o una compensación» <sup>13</sup>. La idea de Justicia como corrección, será, entonces, el punto de partida para el desarrollo de su teoría discursiva no positivista.

Para Robert ALEXY, formular una ley o dictar una sentencia tiene un sentido que define la base de estos mecanismos jurídicos: la intención de corrección de un contexto social concreto. Cuando se emite alguna de estas formulaciones debe entenderse que es correcta y que existe una conformidad con ella que no se puede negar racionalmente. No obstante, para que estas formulaciones sean con-

<sup>7</sup> ALEXY, R.: *El Concepto y la validez del Derecho*, Barcelona: Gedisa, 2004, pág. 118.

<sup>8</sup> ALEXY, R.: «La institucionalización de la razón», *Persona y Derecho*, 2000, n.º 43, pág. 217.

<sup>9</sup> *Ibid.*, pág. 218.

<sup>10</sup> Cfr. VIGO R.: «Balance de la Teoría jurídica discursiva de Robert Alexy», *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 26, 2003, pág. 224.

<sup>11</sup> ATIENZA, M.: «Entrevista a Robert Alexy», *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 24, 2001, pág. 6.

<sup>12</sup> ALEXY, R.: «Justicia como corrección», *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 26, 2003, pág. 163.

<sup>13</sup> *Ibid.*, pág. 163.

sideradas como correctoras deben estar fundamentadas y ser reconocidas como correctas. El reconocimiento como afirmaciones correctas debe proceder de la sociedad <sup>14</sup> en la que se aplicará el argumento jurídico concreto, con lo cual cada contexto social aceptará unos criterios de corrección específicos. Sin embargo, dada la diversidad de contextos efectivos, es imposible reconocer como correctos todos y cada uno de los criterios existentes, porque se entraría en una espiral de subjetivismo que no conduciría a ningún resultado. Es ahí donde ALEXY defiende la necesidad de la fundamentación: «un criterio que caracteriza a la pretensión de corrección en todos los contextos: implica una pretensión de fundamentabilidad» <sup>15</sup>; esto significa que hay un *standard* de corrección que, libre del contexto, siempre debe ser tenido en cuenta: la pretensión de fundamentabilidad.

Según este eminente jurista una norma será correcta cuando esté fundamentada, y esta fundamentación de las normas se alcanza mediante su teoría del discurso. La teoría del discurso «es una teoría procesal de la corrección de las normas. De acuerdo con la teoría del discurso una norma es correcta si y solo si puede ser resultado de un cierto procedimiento» <sup>16</sup>. Al contrario de, por ejemplo, John RAWLS –quien basa su teoría del discurso en la toma de decisiones <sup>17</sup> bajo tres presupuestos fundamentales: certeza, riesgo e incertidumbre <sup>18</sup>–, ALEXY busca la corrección de la norma por el procedimiento de una argumentación objetiva y racional» <sup>19</sup>. Es decir, basada en la libertad e igualdad de las personas en la exposición de argumentos y contraargumentos, para asegurar, así, la objetividad y neutralidad de las aserciones <sup>20</sup>. Aplicar una argumentación racional en la promulgación de una norma puede resultar más o menos sencillo, se parte siempre de la argumentación; por ejemplo para la creación de normas en el Parlamento, donde se acepta la diversidad de opiniones, se puede llegar a una corrección fundamentada en argumentaciones <sup>21</sup>, hasta conseguir que las normas salientes de las Cortes sean estimadas como correctas por la sociedad en general. Sin embargo, la argumentación jurídica se complica cuando entramos en el terreno del conflicto de intereses de las propias normas. En estos casos, encontrar una solución correcta es «cuestión de la correcta determinación de

<sup>14</sup> «Son correctas y por tanto válidas justamente aquellas normas que, en un discurso ideal, serían estimadas correctas por todos.» (ALEXY, R.: *La institucionalización de la razón*, ob. cit., pág. 228).

<sup>15</sup> ALEXY, R.: *El Concepto y la validez del Derecho*, ob. cit., pág. 82.

<sup>16</sup> ALEXY, R.: «Justicia como corrección», ob. cit., pág. 165.

<sup>17</sup> «[...] Rawls's reply is particularly revealing. He concedes that «each person must indeed make his own decision» although we will typically «seek advice and counsel» from others [...] We cannot escape responsibility for our own judgment and actions, and there can be no guarantee that our judgment will be correct or that it will always work out well enough.» (MANDLE, J.: «Rawl's A Theory of Justice. An introduction», *Cambridge University Press*, 2009, pág. 108). Esto lo podemos contrastar con lo dicho por el propio Rawls cuando afirma que «If competent judges are those persons most likely to make correct decisions, then we should take care to abstract those judgments of theirs which, from the conditions and circumstances under which they are made, are most likely to be correct.» (RAWLS, J.: «Outline of a decision procedure for ethics», *The Philosophical Review*, n.º 60-2, 1951, pág. 183).

<sup>18</sup> Cfr. ALBA TERCEDOR C.; VALLESPÍN N. y OÑA, F.: «El neocontractualismo de "A Theory of Justice", de John Rawls: Una Introducción a la literatura», *Revista de estudios políticos*, n.º 8, 1979, pág. 4.

<sup>19</sup> MARTÍNEZ MARTÍNEZ, F.: «Teorías de la argumentación jurídica: una visión retrospectiva de tres autores», *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, n.º 8, 2004/2005, pág. 289.

<sup>20</sup> Cfr. ALEXY, R.: *Justicia como corrección*, ob. cit., pág. 166.

<sup>21</sup> Así Robert ALEXY afirma que «la segunda propiedad central del derecho es su pretensión de corrección. Esta pretensión está en genuina oposición a la coerción o a la fuerza» (ALEXY, R.: «La naturaleza de la filosofía del derecho», *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 26, 2003, pág. 156), y que «La democracia deliberativa presupone la posibilidad de la racionalidad discursiva» (ALEXY, R.: *La institucionalización de la razón*, ob. cit., pág. 241).

los pesos relativos a los intereses en juego»<sup>22</sup>. Entonces, para saber cuál es la decisión correcta en esta pugna entre intereses de normas del mismo rango se debe aplicar, como fórmula de argumentación del discurso jurídico racional, la que podemos llamar *ley de ponderación*.

### 1.1. El principio de proporcionalidad como pretensión de corrección

La proporcionalidad, como se ha mencionado anteriormente, da razón de equilibrio, y el equilibrio es fundamental para obtener una justa aplicación del Derecho. Esto es lo que se propone Robert ALEXY al utilizar el principio de proporcionalidad como mecanismo para cumplir con la pretensión de corrección que enmarca toda su teoría jurídica argumentativa. Así lo refleja perfectamente MARTÍNEZ MARTÍNEZ cuando manifiesta que en la teoría alexyana «la argumentación jurídica tiene que conseguir una armonización entre los precedentes y el caso concreto, cuya resolución se reclama. Las reglas que el intérprete del Derecho ha de aplicar a un caso particular deben conseguir el equilibrio entre los resultados de casos precedentes y análogos, y las exigencias de lo correcto»<sup>23</sup>. En esta tesis se observa, pues, la distinción de dos elementos: el caso concreto y las reglas a aplicar para conseguir el equilibrio. De estas reglas se extrae la proporcionalidad como instrumento corrector. Aquí es donde se demuestra que la teoría de Robert ALEXY se considera *no-positivista*, ya que busca la respuesta correcta para cada caso concreto teniendo en cuenta lo ya establecido en Derecho para la resolución de casos anteriores con características semejantes. ALEXY, influenciado por Ronald DWORKIN<sup>24</sup>, sostiene la tesis de la única respuesta correcta –cada caso tiene su respuesta, que puede variar según el contexto– a la que solo se puede llegar a partir de un sistema jurídico que, a más de estar compuesto por reglas, incluya también principios<sup>25</sup>.

Entonces, bajo este planteamiento, para desarrollar la doctrina alexyana sobre la proporcionalidad es preciso empezar por la diferencia que propone entre reglas y principios. Robert ALEXY considera que un principio se diferencia de una regla por tres características: la diferencia gradual, la cualitativa y la consideración de los principios como mandatos de optimización<sup>26</sup>. Los principios, a diferencia de las reglas, son normas de un alto grado de generalidad –no están dirigidas a un colectivo en particular– que por imperativos de los mismos principios deben realizarse en su mayor medida<sup>27</sup>. Las reglas, en cambio, se cumplen o no se cumplen. No existe una gradación en este sentido porque no son mandatos de optimización. Poner fin a un conflicto de reglas resulta sencillo ya que

<sup>22</sup> ALEXY, R.: *La institucionalización de la razón*, ob. cit., pág. 231.

<sup>23</sup> MARTÍNEZ MARTÍNEZ, F.: «Teorías de la argumentación jurídica: una visión retrospectiva de tres autores». *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, n.º 8, 2004/2005, pág. 289.

<sup>24</sup> DWORKIN critica fuertemente el sistema de reglas establecido por HART (Cfr. ROJAS AMANDI, V.M.: «El concepto de Derecho de Ronald Dworkin», *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, V. 11, n.º 2, 2002, págs. 137-183), de modo que «contrapone a este modelo de reglas del sistema jurídico un modelo de principios» (ALEXY, R. «Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica», *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 5, 1988, pág. 139) a partir del cual Robert ALEXY elaborará su tesis de la ponderación.

<sup>25</sup> «Los principios jurídicos deben permitir que exista una única respuesta correcta en los casos en que las reglas no determinan una única respuesta» (Ibid. pág. 139).

<sup>26</sup> ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, págs. 81-87.

<sup>27</sup> Así lo establece ALEXY cuando define lo que para él son los principios: «los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas». ALEXY, R. «Epílogo a la teoría de los Derechos Fundamentales», *Revista española de Derecho Constitucional*, n.º 66, 2002, pág. 26.



la regla es una norma que o es válida o no lo es. Esto implica que «si se constata la aplicabilidad de dos reglas con consecuencias recíprocamente contradictorias en el caso concreto y esta contradicción no puede ser eliminada mediante la introducción de una cláusula de excepción, hay entonces que declarar inválida, por lo menos, a una de las reglas<sup>28</sup>» siguiendo los criterios de *lex posterior derogat legi prior*, *lex specialis derogat legi generali* o según la jerarquía de las reglas<sup>29</sup>.

Por el contrario, lo verdaderamente difícil es resolver una colisión de principios ya que la vía para conseguirlo varía sustancialmente. Como se ha dicho, los principios son considerados mandatos de optimización; por lo que, a diferencia de los conflictos de reglas, no se encuentran en la dimensión de la validez sino que los hallamos en la dimensión del peso. En consecuencia, cuando un principio entra en colisión con otro no se puede declarar inválido, se requiere otra solución. El profesor ALEXY resuelve esta colisión aplicando el principio que, en el caso concreto en el que existe el conflicto, adquiere un mayor peso (*höhere Gewicht*)<sup>30</sup>. Luego, uno de los principios debe ceder ante el otro, cosa que no implica tener que declarar su invalidez, simplemente se trata de una cuestión de precedencia. No obstante, ¿cómo se puede saber cuál es el principio que precede a otro? Aquí es cuando entra en juego la proporcionalidad.

En la resolución de colisiones entre principios, el principio de proporcionalidad está estrechamente relacionado con la ley de la ponderación. En la teoría alexyana esta interacción alcanza el grado superlativo, en tal forma que la proporcionalidad —«la máxima de la proporcionalidad en sentido estricto»<sup>31</sup> para Robert ALEXY— equivale al mandato de ponderación. Se llega a comprender la extrema conexión que el profesor establece entre ambos conceptos cuando la ponderación es entendida como una *relación de precedencia condicionada*<sup>32</sup>. Cabe recordar que por proporcionalidad se entiende aquello que corresponde debidamente a las partes, por lo tanto, como si de una balanza se tratara, se lleva a cabo una ponderación —un equilibrio— que resuelva el conflicto de la forma más justa. La balanza refleja a la perfección el funcionamiento del principio de proporcionalidad entendido por Robert ALEXY, ya que la fórmula utilizada es la «ponderación de intereses opuestos»<sup>33</sup>. Al sopesar ambos principios se crea una relación de precedencia condicionada que establece que, «bajo ciertas condiciones o circunstancias C, uno de los principios precede al otro»<sup>34</sup>, prevaleciendo el principio con mayor peso en cada contexto. Si para Robert ALEXY el principio de proporcionalidad

<sup>28</sup> ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 88.

<sup>29</sup> *Ibid.*, pág. 88.

<sup>30</sup> Robert ALEXY señala que «los principios tienen una dimensión que las reglas no exhiben, es decir una dimensión de peso (*dimension of weight*) que se muestra en las colisiones entre principios. Si colisionan dos principios, se da un valor decisivo al principio que en el caso de colisión tenga un peso relativamente mayor, sin que por ello quede invalidado el principio con el peso relativamente menor. En otros contextos, el peso podría estar repartido de manera opuesta». ALEXY, R.: «Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica», ob. cit., pág. 141.

<sup>31</sup> Así lo establece el propio ALEXY cuando dice: «La máxima de la *proporcionalidad en sentido estricto*, es decir, el mandato de ponderación [...]» (ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 112.)

<sup>32</sup> ALEXY usa la relación de precedencia condicionada como solución a la colisión entre principios, teniendo en cuenta las circunstancias del caso. Así lo define: «la relación de precedencia condicionada consiste en que, tomando en cuenta el caso, se indican las *condiciones* bajo las cuales un principio precede al otro. Bajo otras condiciones, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada inversamente.» (ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit. pág. 92.)

<sup>33</sup> ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 90.

<sup>34</sup> MARTÍNEZ ZORRILLA, D.: «Alternativas a la ponderación. El modelo de Susan L. Hurley», ob. cit., pág. 140.

equivale al mandato de ponderación, la aplicación de la fórmula de la ponderación supone la aplicación del principio de proporcionalidad. Partiendo de esta reflexión, es necesario profundizar en el funcionamiento de la ponderación como precedencia condicionada, ya que es la clave que ALEXY nos brinda para poder determinar cuál es el principio a aplicar en caso de colisión y así alcanzar la pretensión de corrección que envuelve toda su teoría jurídica.

La ponderación en ALEXY sigue una mecánica sencilla en la que intervienen tres únicos elementos. La simplicidad sistemática de su procedimiento se percibe con claridad en la afirmación de Carlos BERNAL PULIDO:

«Es solo una estructura, que está compuesta por tres elementos, mediante los cuales se puede fundamentar una relación de precedencia condicionada entre principios en colisión, para así establecer cuál de ellos debe determinar la solución del caso concreto <sup>35</sup>.»

Estos tres elementos son: (1) la ley de ponderación, (2) la fórmula del peso y (3) las cargas de argumentación. Si desglosamos cada uno de ellos encontraremos la clave para realizar una correcta ponderación de principios. La ley de ponderación queda subdividida, a su vez, en tres pasos: primero debe definirse el grado de no satisfacción de uno de los principios, luego determinar la importancia de la no satisfacción del principio opuesto con el que se colisiona y, finalmente, se debe medir si la satisfacción de este principio contrario justifica la no satisfacción del primer principio <sup>36</sup>. No obstante, ¿cómo se procede a definir los grados de importancia y no satisfacción? En este sentido ALEXY construye lo que BERNAL PULIDO llama una *escalera triádica* <sup>37</sup>, con distintas gradaciones según sea leve, media o grave la relevancia de los principios a sopesar. Calibrar el grado de intensidad de los principios no resulta sencillo, por lo que puede decirse que la calificación de la intensidad se deja a merced del juzgador, ya que tanto la definición de la no satisfacción, como la importancia de la satisfacción del principio opuesto, depende de las *circunstancias C* del caso concreto <sup>38</sup>. Sin embargo, ALEXY no especifica qué criterios usar para acotar la relevancia de las circunstancias del caso <sup>39</sup>, llegando, en cierto modo, a una subjetivización de las gradaciones.

<sup>35</sup> BERNAL PULIDO, C.: «Estructura y límites de la ponderación», *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n.º 26, 2003, pág. 227.

<sup>36</sup> Así lo expresa ALEXY cuando afirma que «La ley de ponderación muestra que la ponderación se puede dividir en tres pasos. En el primer paso es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. Luego, en un segundo paso, se define la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, en un tercer paso, debe definirse si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la afectación o la no satisfacción del otro.» ALEXY, R.: «Epílogo a la teoría de los Derechos Fundamentales», ob. cit., pág. 32.

<sup>37</sup> BERNAL PULIDO, C.: «Estructura y límites de la ponderación», ob. cit., pág. 228, y véase ALEXY, R.: «La fórmula del peso», en CARBONELL, M., (coord.), *El principio de proporcionalidad y protección de los derechos fundamentales*, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México D.F., 2008, págs. 19 y ss.

<sup>38</sup> Véase ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 94.

<sup>39</sup> MARTÍNEZ ZORRILLA hace una crítica a esta indeterminación de las «circunstancias C» relevantes para decantarse el juzgador hacia un lado u otro de la balanza ponderativa en ALEXY. ZORRILLA dice «es necesario contar con criterios normativos o valorativos para seleccionar cuáles son estas "circunstancias C" que tanta incidencia tienen en la determinación del "peso" de los elementos en conflicto. Y lamentablemente, Alexy pasa por alto esta cuestión. En cambio, el modelo de Hurley, en lugar de hacer una referencia genérica e indeterminada a las "circunstancias del caso", que por sí sola no ofrece ninguna guía para la selección de las propiedades, permite una acotación de lo que podríamos denominar como "propiedades relevantes admisibles"». MARTÍNEZ ZORRILLA, D.: «Alternativas a la ponderación. El modelo de Susan L. Hurley», ob. cit., pág. 141.

El siguiente paso consistirá en poner en relación las dos valoraciones anteriores. Y es aquí donde interviene el segundo elemento, la fórmula del peso. ALEXY elabora una curiosa fórmula para calcular matemáticamente el peso de los principios atribuyendo los valores 1, 2 y 4 a las gradaciones de leve, medio y grave respectivamente. Sin embargo, es importante puntualizar que la asignación de valores numéricos no limita el Derecho a una mera fórmula matemática, ya que el propio ALEXY parte del concepto de los derechos fundamentales como derechos con contenido moral<sup>40</sup>, por lo que debido a su contenido filosófico abstracto<sup>41</sup> ni la ética ni la moral podrán contabilizarse numéricamente. Es preciso matizar, por tanto, que el uso de los valores matemáticos es solo a efectos interpretativos del grado de intensidad<sup>42</sup> que, en base a unos juicios valorativos ya formulados, permiten «sistematizar las valoraciones que tienen lugar tanto en la práctica cotidiana como en la argumentación jurídica»<sup>43</sup>. Sin duda este procedimiento refleja mejor la intensidad de la vulneración de un derecho fundamental; ya que, a veces, no resulta tan fácil establecer los límites entre una vulneración leve, media o grave<sup>44</sup>, de modo que es más explícito «presentar una ilustración de la estructura que subyace al modelo triádico con la ayuda de cantidades numéricas»<sup>45</sup>. La fórmula *standard* es la siguiente<sup>46</sup>:

$$G_{Pi,jC} = \frac{I_{Pi}C}{W_{Pj}C}$$

A un lado de la balanza se encuentra el primer principio ( $P_i$ ), el no satisfecho, flanqueado por la intensidad de la no satisfacción ( $I$ ) y las circunstancias ( $C$ ) que ayudan a determinar la gradación del peso de este principio. En el otro lado se halla el principio colisionador ( $P_j$ ), el satisfecho, flanqueado también por la intensidad de la satisfacción ( $W$ ) y las circunstancias ( $C$ ) del caso concreto. Se les otorga el valor

<sup>40</sup> ALEXY afirma que «la positivización de los derechos fundamentales [...] constituye una apertura del sistema jurídico frente al sistema de la moral» (ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 25) de modo que se aprecia la consideración, por parte de ALEXY, de contenido moral en las normas iusfundamentales: «debido al contenido moral de las normas de derecho fundamental constatable en general, no queda excluida la posibilidad de adscribir interpretativamente a las disposiciones iusfundamentales derechos morales que hasta ahora no habían sido reconocidos como constitucionales» (ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 431).

<sup>41</sup> Lo recalca, claramente, cuando afirma que «La vigencia de las normas iusfundamentales significa que el sistema jurídico es un sistema abierto frente a la moral. Esto se aprecia de manera sumamente clara en los conceptos básicos iusfundamentales materiales, los de dignidad, libertad e igualdad. Estos son, al mismo tiempo, conceptos básicos de la filosofía práctica.» (ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 425).

<sup>42</sup> Y es que ALEXY otorga, de forma general, la gradación de 1, 2 y 4 a los tres rangos de la escalera triádica leve, medio y grave, del mismo modo que también les otorga los valores de 1, 2 y 3, porque es una manera más de «catalogar las intervenciones según su intensidad» (ALEXY, R.: «La fórmula del peso», ob. cit., pág. 35).

<sup>43</sup> ALEXY, R.: «La fórmula del peso» en CARBONELL, M. (ed.): *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008, pág. 29.

<sup>44</sup> *Ibid.*, pág. 29.

<sup>45</sup> ALEXY, R.: «La fórmula del peso», ob. cit., pág. 30.

<sup>46</sup> Se ha escogido la fórmula del peso más sencilla propuesta por Robert ALEXY ya que, para el presente trabajo de investigación, no resulta necesario profundizar más en dicha fórmula (para más precisión véase ALEXY, R.: «La fórmula del peso», ob. cit., págs. 40 y ss.), ni introducir criterios minuciosos, tales como el *peso abstracto* (ALEXY, R.: «Epílogo a la teoría...», ob. cit., pág. 38), al no ser necesarios para la resolución de la hipótesis que aquí se contempla. No obstante, a fin de profundizar más sobre la fórmula del peso es conveniente consultar: ALEXY, R.: «Epílogo a...», ob. cit., págs. 40 y ss. y las págs. 11 y ss., del documento *online* de BERNAL PULIDO, C.: «The Rationality of Balancing», *Archiv für Rechts und Sozial Philosophie*, V. 92, Heft. 2, 2006, págs. 195-208. ([http://www.upf.edu/filosofiadeldret/\\_pdf/bernal\\_rationality\\_of\\_balancing.pdf](http://www.upf.edu/filosofiadeldret/_pdf/bernal_rationality_of_balancing.pdf)) (10/02/2012).

numérico correspondiente, que califica la satisfacción/no satisfacción, y se ponderan los pesos de los principios en conflicto. Es en este ejercicio de ponderar cuando entraría en operatividad el tercer elemento, la carga de la argumentación. Las cargas de la argumentación constituyen el elemento último que inclina la balanza a favor de la aplicación de uno u otro principio. La justificación de la argumentación es, tal vez, el factor más decisivo en la ponderación. Así lo considera también BERNAL PULIDO:

«[...] si una intervención no puede justificarse mediante argumentos suficientemente convincentes, que hagan constar el grado por lo menos equivalente de la realización del fin legislativo, en comparación con la restricción del derecho fundamental, la intervención debe considerarse ilegítima y el ámbito de libertad individual debe permanecer inalterado<sup>47</sup>.»

El resultado obtenido después de ponderar las cargas de argumentación es una relación de precedencia condicionada<sup>48</sup> que indica cuál de los principios tiene prioridad en el caso concreto, resolviendo, así, la problemática. En síntesis, esta es la teoría de Robert ALEXY que permite ponderar dos principios opuestos. Su metodología es relevante y de interés para esta investigación, visto que su objeto propio es el de aplicar una metodología justa y proporcional en la resolución de colisiones entre principios que se producen en materia tributaria en el seno de la UE.

## 2. El principio de proporcionalidad en la Unión Europea

La idea que se desprende del principio de proporcionalidad es la pretensión de justicia material que, como bien dice Javier BARNES, es «la proscripción de todo sacrificio de la libertad inútil, innecesario o desproporcionado»<sup>49</sup>. Este criterio, no obstante, a diferencia de lo que se pudiera pensar, no dista tanto del principio que subyace en la normativa estrictamente positivista propia de los Estados sociales, democráticos y de Derecho típicos de la cultura occidental. Si, a modo de ejemplo, se toma el Estado español como Estado de Derecho y se consulta su Carta Magna, se observa que el principio de proporcionalidad no dispone de un apartado específico, no está presente *de iure*, tal y como lo interpreta la jurisprudencia constitucional, Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 136/1999, de 20 de julio de 1999: «[...] el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales»<sup>50</sup>, aunque sí lo está de facto, cuando la falta de proporcionalidad menoscaba los derechos constitucionalmente protegidos.

El Tribunal Constitucional español ha dictado numerosa jurisprudencia<sup>51</sup> en este sentido. Y es que el ámbito de aplicación del principio de proporcionalidad es «el de las posibles limitaciones a los

<sup>47</sup> BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, pág. 780.

<sup>48</sup> Cabe decir que las relaciones de precedencia condicionada sientan precedentes para los casos posteriores que puedan surgir con unas características idénticas y análogas.

<sup>49</sup> BARNES, J.: «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 5, 1998, pág. 19.

<sup>50</sup> FJ 22, STC 136/1999, de 20 de julio de 1999.

<sup>51</sup> Véase: SSTC 62/1982, fundamento jurídico 5; 66/1985, fundamento jurídico 1; 160/1987, fundamento jurídico 6; 6/1988, fundamento jurídico 3; 19/1988, fundamento jurídico 8; 85/1992, fundamento jurídico 5; 50/1995 (NFJ003467), fundamento jurídico 7; 173/1995, fundamento jurídico 2 (mencionadas en el FJ 3 de la STC 55/1995, de 28 de marzo).

derechos, libertades o fines esenciales de un sistema jurídico»<sup>52</sup>. Como se ha dicho anteriormente, la principal misión de este principio es el control de la causalidad que existe entre medios y fines –basado en los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad– procurando que el medio utilizado para lograr los objetivos sea el más adecuado, el estrictamente necesario y el más moderado<sup>53</sup>. De este modo se establece un límite a la hora de restringir la esfera de la libertad de las personas cuando «el fin perseguido por la ley [medio] es constitucionalmente ilícito, o constitucionalmente inadecuado, [...] cuando hay una desproporción entre el fin que se persigue y los medios establecidos para alcanzarlo»<sup>54</sup>, de forma que pudiesen verse vulnerados derechos y libertades individuales. Por este motivo el principio de proporcionalidad solo puede encontrarse en los Estados donde los derechos y libertades de los individuos sean respetados hasta el punto en que no sea absolutamente imprescindible su limitación, de tal forma que en la aplicación de la normativa siempre se procure lesionarlos lo justo y necesario en aras del interés general<sup>55</sup>. Ello corrobora la idea de proporcionalidad como la de Justicia en sí misma; reflexión, esta, que también emana de la normativa comunitaria de la UE.

### 2.1. *La proporcionalidad en el seno de la Unión Europea como garantía de respeto de los derechos fundamentales*

Puede decirse que la trayectoria que ha seguido el principio de proporcionalidad hasta nuestros días siempre ha mantenido un cariz protector hacia los derechos básicos del ciudadano, en esta línea vindicativa se ha construido y adaptado el principio de proporcionalidad entendido en la UE. A pesar de los comienzos consuetudinarios del principio de proporcionalidad, fruto de las tradiciones democráticas de los Estados que integraron la primigenia CECA, y aún y no estar presente en ninguno de los primeros tratados, este principio se manifiesta en la jurisprudencia europea desde los inicios de la Unión. Especialmente interesante resulta la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea<sup>56</sup> (TJCE) de 17 de septiembre de 1970, referente al caso C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft, en la que, en la observación (b), el mencionado Tribunal expresa claramente la obligatoriedad del principio de proporcionalidad, al ser considerado este como un principio más de la Comunidad Europea:

«[...] the principle of proportionality which forms part of the general principles of law, recognition of which is essential in the framework of any structure based on respect for the law. As these principles are recognized by all the Member States, the principle of proportionality forms an integral part of the EEC Treaty.»

A esta sentencia le siguieron otras<sup>57</sup>, originándose así una larga trayectoria jurisprudencial que avalaba sistemáticamente este principio. Finalmente, con el Tratado de Maastricht en 1992 y el Tra-

<sup>52</sup> FORNIELES GIL, A.: «El principio de proporcionalidad y la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas», *Hacienda Canaria*, n.º 22, 2008, pág. 261.

<sup>53</sup> De ahí que el principio de proporcionalidad tenga un carácter *relativo*, porque «compara los medios a la luz del fin» (Ibíd., págs. 17 y ss.).

<sup>54</sup> FJ 1, STC 66/1985, de 23 de mayo de 1985.

<sup>55</sup> Cfr. BARNES, J.: «Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho Comparado y Comunitario», *Revista de Administración Pública*, n.º 135, 1994, pág. 498.

<sup>56</sup> Actual TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

<sup>57</sup> Cfr. BARNES, J.: «Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho Comparado y Comunitario», ob. cit., pág. 516, cita 90.

tado de la Comunidad Europea (TCE), se incorpora como parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea, manteniéndose hasta el actual Tratado de la Unión Europea (TUE) <sup>58</sup>.

La UE, tal y como se proclama en el artículo 2 del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el TUE y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (2007/C 306/01), se fundamenta en los mismos valores y principios que cualquiera de los Estados que la conforman <sup>59</sup>; hecho que hace ineludible la adopción del principio de proporcionalidad como parte del elenco de principios sobre los que se propugna la Unión, convirtiéndose, junto al principio de subsidiariedad, en uno de los principios rectores de la UE <sup>60</sup>. Presente en el artículo 5 del TUE <sup>61</sup>, el principio de proporcionalidad junto con el principio de subsidiariedad delimita el ejercicio de las competencias comunitarias. La proporcionalidad debe estar presente en cada una de las actuaciones que se lleven a cabo por la Unión a fin de que estas no excedan de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados. Autores como BARNES o BARCIELA le otorgan un carácter bidimensional. Ambos consideran que se encuentra incardinado en dos ámbitos diferentes: el ejercicio de las competencias comunitarias y los derechos comunitarios <sup>62</sup>. Por un lado, el principio de proporcionalidad matiza el grado de intensidad con el que la UE tiene que intervenir dentro de su campo de actuación; por el otro, también debe velar por el respeto hacia los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos de la UE.

Desarrollemos la anterior relación. El artículo 6 del TUE, en su apartado primero, eleva a nivel de Tratado los derechos y libertades recogidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE). Con ello se les reconoce el carácter constitucional que ya se les venía atribuyendo. Asimismo, por el apartado tercero del mismo artículo, los principios establecidos en el Convenio europeo para la Protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y también aquellos principios fruto de la tradición constitucional de cada Estado miembro <sup>63</sup> adquieren categoría de prin-

<sup>58</sup> BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2010, págs. 18-19.

<sup>59</sup> Artículo 2 del TUE: La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres.

<sup>60</sup> Así lo considera Nikolett HÖS cuando dice que: «The principle of proportionality is both a written and an unwritten constitutional principle of Community law. Together with the principle of subsidiarity it is the main governing principle of the exercise of Community competences therefore, in principle it is applied by the Community legislator. It is also used by the Community courts as a general principle of Community law to review both Community measures as well as national measures affecting any of the fundamental freedoms» (Hös, N.: «The Principle of Proportionality in the Viking and Laval Cases: An Appropriate Standard of Judicial Review?», *EUI Working Paper LAW 2009/06*, pág. 4.)

<sup>61</sup> Artículo 5.1 del TUE: La delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución. El ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Artículo 5.4 del TUE: En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

<sup>62</sup> Cfr. BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario», ob. cit., pág. 20; BARNES, J.: «Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho Comparado y Comunitario», ob. cit., págs. 517 y ss., y BARNES, J.: «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», ob. cit., págs. 39 y ss.

<sup>63</sup> Artículo 6.1 del TUE: 1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

cipios generales del Derecho. A tenor del carácter imperativo de esta atribución, la función del principio de proporcionalidad en este ámbito ha de ser protector, precisamente, de estos derechos y libertades, evitando, así, cualquier vulneración o limitación innecesaria de los mismos. La propia Carta de los derechos fundamentales exige que se establezcan medidas restrictivas frente a posibles limitaciones de los derechos y libertades, artículo 52.1<sup>64</sup>. En cualquier caso, de existir limitaciones, estas deben respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades y su finalidad no será otra que la prevista en la ley<sup>65</sup>. Este contenido esencial es, junto al principio de proporcionalidad, un límite a la actividad restrictiva<sup>66</sup> que pueden ejercer los poderes públicos a través de su capacidad legislatora.

Sin embargo, hay una cuestión importante a considerar –que a veces parece postergada al olvido– y es que a los ámbitos de actuación del principio de proporcionalidad –competencias y derechos– se les debe añadir un tercer plano: el institucional. Según establece el «Protocolo (n.º 2), sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad» anexo al TUE, las acciones de las distintas instituciones comunitarias –la Comisión Europea, el Parlamento Europeo o el Consejo de Europa– deben fundamentarse en el principio de proporcionalidad, tanto en lo referente a su organización interna como en su función legislativa<sup>67</sup>, que, en esencia, es su principal actividad. La presencia de la proporcionalidad en el origen de los actos legislativos, dice GALETTA, «constituye un límite bastante consistente tanto en lo que afecta a la actividad de producción normativa como en lo referente a la actividad de aplicación del Derecho comunitario<sup>68</sup>». Con ello se asegura la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos de la UE y la correcta gestión de las competencias comunitarias por parte de las instituciones.

## 2.2. El principio de proporcionalidad en materia tributaria a nivel comunitario

Como se ha explicado, los derechos fundamentales, tanto los contemplados en las constituciones de los Estados miembros como los contenidos en los Tratados y Convenios de la UE, suponen un límite interno para cualquier norma, ya que estas, en su regulación, no pueden afectar al *contenido esencial* de dichos derechos. Esta misma idea subyace también en el ámbito tributario cuando se analiza el nexo que

Artículo 6.3: Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales.

<sup>64</sup> Artículo 52.1 de la CDFUE: Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, solo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

<sup>65</sup> Así lo establece el artículo 18 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales: Las restricciones que, en los términos del presente Convenio, se impongan a los citados derechos y libertades no podrán ser aplicadas más que con la finalidad para la cual han sido previstas.

<sup>66</sup> «el principio de proporcionalidad representa un límite externo más a la actividad limitadora, en tanto que el contenido esencial se sitúa entre los límites internos.» (Ibid., pág. 42.)

<sup>67</sup> Artículo 5 del Protocolo (n.º 2). Sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad: Los proyectos de actos legislativos se motivarán en relación con los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad. Todo proyecto de acto legislativo debería incluir una ficha con pormenores que permitan evaluar el cumplimiento de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad.

<sup>68</sup> GALETTA, D-U.: «El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario», ob. cit., pág. 81.

vincula el ciudadano y el Estado en materia fiscal: el llamado *deber de contribuir*. El ciudadano, en todos los Estados que conforman la UE, está llamado al sostenimiento del gasto público; no obstante, este *llamamiento* no puede ser absoluto, ya que entonces el Estado correría el peligro de extralimitar las barreras de los derechos fundamentales que salvaguardan al contribuyente, resultando su actividad confiscatoria. En el caso español, por ejemplo, la capacidad económica a la que se alude en el artículo 31.1 de la CE —«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica de acuerdo con un sistema tributario justo [...]»— constituye un límite a la acción legislativa tributaria<sup>69</sup> que evita cualquier injerencia desmesurada del Estado. Esto da a entender que todos los actos de los poderes públicos, también los que intervienen en materia fiscal, deben tener una acción limitada, a fin de que [como dice PÉREZ ROYO] «el ciudadano no sea un simple objeto de la decisión estatal, o mejor dicho, de la arbitrariedad estatal»<sup>70</sup>. Por su parte, los Estados, veladores de los derechos y libertades de los contribuyentes comunitarios, deben respetar el principio de proporcionalidad en el ejercicio de sus competencias fiscales; principio que, como se ha venido diciendo, está contemplado tanto en los ordenamientos internos de los Estados miembros<sup>71</sup>, como en el ordenamiento comunitario, al que están sometidos después de haber ratificado los Tratados de Adhesión<sup>72</sup>. El ordenamiento tributario español basa la aplicación del sistema tributario en el principio de proporcionalidad<sup>73</sup>, entre otros, de forma que el fisco debe respetar los derechos y libertades de los contribuyentes en todas las acciones que lleve a cabo. Asimismo, las normas tributarias del ordenamiento jurídico español, legalmente aceptadas y constituidas, deberán ser respetuosas con el principio de proporcionalidad.

Luego, la norma tributaria debe cumplir con los requisitos del principio de proporcionalidad, deber ser idónea y debe exigir un medio apropiado para lograr una finalidad. Este medio consiste en la exigencia del pago de un tributo para, así, lograr la sustentación del gasto público —del cual todos los ciudadanos nos beneficiamos<sup>74</sup>—, que es, en resumen, la finalidad pretendida. No obstante, los tri-

<sup>69</sup> Así lo entiende PÉREZ ROYO cuando dice: [...] el principio de capacidad contributiva sancionado en el propio artículo 31.1 de la CE, funciona como un límite a la acción legislativa en materia tributaria. Límite que se desarrolla en varias direcciones: En primer lugar, como una garantía del contribuyente, en la medida en que se relaciona el deber de contribuir con el concurso a los gastos públicos, lo cual representa un límite. (PÉREZ ROYO, F.: «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 13, 1985, pág. 68.)

<sup>70</sup> MOSCHETTI, G.: «El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente», *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 140, 2008, pág. 739.

<sup>71</sup> «La justificación de la inclusión de la proporcionalidad entre los principios básicos de la Unión Europea se encuentra en el hecho que este principio es indispensable para el Estado de derecho y para la libertad y el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos». MOSCHETTI, G.: «El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente», ob. cit., pág. 748.

<sup>72</sup> A modo de ejemplo, el artículo 96.1 de la CE: Los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional.

<sup>73</sup> Artículo 3.2 de la LGT: La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

<sup>74</sup> En relación con esta incidencia sobre la relación entre los contribuyentes y el gasto público, J.L. PÉREZ DE AYALA considera que el interés público es el interés particular del Estado, es decir, «el interés financiero del Estado, que entra en conflicto con los intereses privados de los contribuyentes». No obstante, PÉREZ DE AYALA justifica este interés financiero, plasmado en el Tributo, al tener una «causa final» que no era otra que el servicio al "Bien común" definido, este, a su vez, como un bien objetivo y conveniente para todos, por ser complementario y enriquecedor de los bienes e "intereses" particulares o privados». (PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., 2008, pág. 25). PÉREZ DE AYALA, partiendo



butos no deben ser excesivos en relación con el fin que persiguen –la financiación del gasto público–, por lo que no deben obedecer a una lógica confiscatoria, sino que, en términos de justicia tributaria, deben partir del principio de capacidad económica como punto de referencia para obtener tal financiación<sup>75</sup>. Solamente así un Estado conseguirá un sistema tributario proporcional y respetuoso con los derechos fundamentales de los contribuyentes. Sin embargo, aunque todos los Estados miembros de la Unión cumplan con la exigencia de la proporcionalidad en sus sistemas tributarios internos, y sean escrupulosamente respetuosos con los derechos fundamentales de sus ciudadanos/contribuyentes, ello no es garantía de que en la Unión estos principios se cumplan con la misma eficiencia. La situación en la que se encuentra el Derecho comunitario –su escasa injerencia/influencia en la legislación tributaria interna de cada Estado miembro– propicia que se produzcan vulneraciones de principios generales o de objetivos de la Unión, o de derechos y libertades fundamentales de ciudadanos europeos. Es, por tanto, esta atomización legislativa existente entre los Estados miembros la que produce situaciones conflictivas a nivel supraestatal.

La normativa tributaria está elaborada para satisfacer los intereses del propio Estado, muchas veces sin tener en cuenta que los ciudadanos de los países que integran la Unión Europea somos titulares de unos derechos reconocidos por el ordenamiento comunitario que no pueden ser vulnerados por el juego y colisiones de los ordenamientos jurídicos internos de cada Estado. En definitiva, se trata finalmente de una cuestión de equilibrio entre el interés general de los Estados y los derechos fundamentales de los ciudadanos<sup>76</sup>. El principio de proporcionalidad, apunta Pasquale PISTONE, debe actuar como una herramienta de carácter subsidiario respecto de los principios comunitarios –fundamentalmente respecto del principio de no discriminación y de igualdad de trato–. Dirigido en esta línea, el principio de proporcionalidad se presenta en el ámbito tributario como la clave para resolver una conflictividad cuyas consecuencias resultan impredecibles. No tan solo respecto de las libertades fundamentales de la UE<sup>77</sup> –llegando, como ya se ha comentado, a vulnerarlas– sino también respecto de los derechos fundamentales de los contribuyentes otorgados por cada una de las Constituciones de sus Estados. Por tanto, en el ámbito tributario de la Unión, el principio de proporcionalidad, «buscando el máximo beneficio para todos con el mínimo sacrificio de los menos<sup>78</sup>», deberá ser un instrumento que ayude a resolver la tensión entre el deber de los ciudadanos a contribuir al sustento del gasto público y sus derechos y libertades fundamentales.

---

de la premisa de la *causa impositionis* de la doctrina escolástica, considera que el objetivo por el que se grava al ciudadano es, precisamente, este bien común del conjunto de la comunidad. Aunque, no basta esta causa última para considerar como justo un tributo. Por esto, exige, PÉREZ DE AYALA, la imposición de «una carga adecuada y equitativa en proporción a las ya iguales, ya diversas, capacidades económicas de los llamados por la ley a pagar» a fin de legitimar los tributos como justos. (PÉREZ DE AYALA, J.L.: *El principio...*, ob. cit., pág. 43).

<sup>75</sup> En este sentido, véase: ROZAS VALDÉS, J.A.: «Nota preliminar» en GALLO, F. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons (inédito). En la que hace, precisamente, una reflexión sobre la capacidad económica como punto de partida para exigir al ciudadano el conjunto de contribuciones públicas de un modo justo y no desproporcionado.

<sup>76</sup> Solo hace falta consultar el artículo 128.1 de la CE en el cual se aprecia claramente la prevalencia del Estado en cuestión de tributos: «toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general». No obstante, los Estados que entran a formar parte de la Unión deberán subordinarse a lo establecido en los Tratados, como ya se ha comentado anteriormente.

<sup>77</sup> Cfr. PISTONE, P.: «Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la corte di giustizia», *Rivista di Diritto tributario*, Fasc. 5, 1998, págs. 113-114.

<sup>78</sup> Cfr. ROZAS VALDÉS, J.A. y VILLAR EZCURRA, M.: «La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 254, 2006, pág. 75.

## II. EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA DESDE LA PERSPECTIVA DE TRES CASOS

### 1. El choque entre poderes tributarios: la falta de coordinación entre ordenamientos fiscales y el peligro de la doble imposición en las Haciendas europeas

La influencia del Derecho comunitario sobre los distintos impuestos es notable, sobre todo en lo que concierne a la imposición indirecta; ámbito en el que, en los últimos decenios, la aplicación de la normativa europea ha ido *in crescendo*. No obstante, no ha sucedido así en lo relativo a la imposición directa –eje central de esta investigación– donde la influencia del Derecho comunitario positivo ha sido, y sigue siendo, más superficial. Ello obedece principalmente a la diversidad de políticas fiscales y a la falta de unanimidad de la Unión en la adopción de decisiones en esta materia, hecho que hace muy complejo el avanzar al respecto. Como se ha comentado, el Derecho comunitario debe gozar de primacía frente a la legislación interna de los Estados integrantes de la Unión<sup>79</sup>; aun así, en materia de imposición directa, resulta difícil llevar a la práctica –ejercer– tal primacía, precisamente debido a la inexistencia de regulación comunitaria sobre los impuestos directos.

Hasta la fecha, los Estados integrantes de la Unión han luchado por mantener intacto su poder tributario<sup>80</sup>. Esta pugna por preservar la autonomía en materia tributaria –esencialmente en la imposición directa– les ha permitido conservar la suficiente libertad para determinar y decidir sus propias reglas tributarias. El Estado, como apunta Calderón CARRERO, «pese a la relevante transformación operada en el mundo económico, continúa manifestándose soberano en materia fiscal, consecuencia de lo cual cada país permanece libre para configurar con plena independencia su sistema tributario»<sup>81</sup>. La autonomía que ostenta un Estado miembro en elegir el punto de conexión que vincula al contribuyente al pago de un tributo puede originar una situación en la que, por un mismo hecho imponible, dicho contribuyente sea sometido a tributación en dos Estados a la vez. Esto da lugar a que se produzca una doble imposición sobre el ciudadano que tenga vínculos tributarios en más de un Estado<sup>82</sup>, al tener el mismo hecho imponible puntos de conexión diferentes<sup>83</sup> con las normativas tributarias de los distintos Estados en cuestión. Luego, como se puede observar, la persistencia de los Estados en mantener su autonomía en materia tributaria es la causa principal de la falta de una normativa fiscal

<sup>79</sup> Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly», *Revista española de Derecho financiero*, n.º 102, 1999, pág. 300.

<sup>80</sup> Véase MANSON, R.: «Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test», *Columbia Journal of Transnational Law*, V. 46, 2007, págs. 42 y ss.

<sup>81</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio y las medidas y métodos para su eliminación*, Universidade da Coruña, 1996, pág. 27.

<sup>82</sup> Así lo establece el apartado 13 del EC Law and Tax Treaties elaborado por la Comisión Europea en 2005: «The Member States thus have sovereign power to determine the connecting factors bringing taxpayers within their respective powers of taxation. The factor connecting a taxpayer to a tax system may vary [...] Such allocation may result in tax disparities disadvantageous to Community citizens exercising their freedoms under the Treaty.» (Comisión Europea, *EC Law and Tax Treaties*, Bruselas: CE, 2005, pág. 6).

<sup>83</sup> «Tal falta de coordinación, no de uniformidad, se manifiesta, esencialmente, en la yuxtaposición de criterios de sujeción fiscal de varios Estados sobre los mismos hechos imposables originando, a la postre, doble imposición internacional» (CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional en...*, ob. cit., pág. 36).

comunitaria que regule las relaciones tributarias entre los Estados miembro; lo que, a su vez, genera situaciones de conflicto tributario entre los Estados y los contribuyentes que, obligados a contribuir en más de un Estado, en según qué circunstancias, ven menoscabados sus derechos y libertades.

Ahora bien, los Estados, a fin de evitar los posibles perjuicios de una doble imposición y proteger los derechos de sus ciudadanos, aprovechando su soberanía tributaria pueden establecer Convenios de doble imposición (CDI) cuya principal misión es, precisamente, evitar conflictos de índole fiscal entre los Estados firmantes de los Convenios. No obstante, tampoco los CDI son garantía suficiente para solucionar el problema<sup>84</sup>. Actualmente, en el marco legislativo de la UE, la doble imposición sensu stricto (1.2) representa un problema de difícil solución, y constituye un reto para los Gobiernos. HERRERA MOLINA sintetiza a la perfección qué supone la doble imposición en el ordenamiento jurídico y cuáles son los efectos que produce sobre el ciudadano comunitario: «La doble imposición constituye [...], sin duda, un obstáculo a la libre circulación de personas, servicios y capitales, así como a la libertad de establecimiento y [...] genera un trato discriminatorio, pues golpea a quienes ejercitan tales libertades»<sup>85</sup>. Efectivamente, la doble imposición genera situaciones que, a su vez, vulneran los principios establecidos en los Tratados constitutivos de la Unión. Es decir, se trata de situaciones terminantemente prohibidas a nivel europeo<sup>86</sup>, ya que equivalen a una violación de los preceptos principales de cualquier constitución. Paradójicamente, a pesar de la problemática que supone la doble imposición, la UE ha suprimido de los Tratados constitutivos el precepto que en el antiguo TCE prohibía la doble imposición dentro de la Comunidad (2). A diferencia de la mayoría del articulado del antiguo TCE, que se ha distribuido o ampliado entre los actuales TUE y TFUE, el artículo 293 del TCE, que establecía la supresión de la doble imposición en la Unión, se ha eliminado<sup>87</sup>. No obstante, la abolición de este artículo no debería ser percibida como una aceptación de la doble imposición en la UE<sup>88</sup>, aunque tal abolición del TUE y el TFUE sitúe al ordenamiento en un vacío legal que, en cierto modo, posibilite la vulneración de los derechos y libertades del contribuyente.

La situación se presenta un tanto esquizofrénica ya que, por un lado, se insiste en el respeto y primacía de los derechos, libertades y principios de la UE —que HERRERA MOLINA ha resumido tan acertadamente—, aunque, incongruentemente, por otra parte, la propia Unión, reformulando el Tratado, elimina el artículo 293 del TCE y con él el precepto por el que se prohibía la doble imposición en el seno de la Unión. Si bien esta circunstancia no debería interpretarse como el otorgamiento de

<sup>84</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: *Convenios de doble imposición y derecho comunitario*, ob. cit., págs. 119-120.

<sup>85</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: *Convenios de doble imposición...*, ob. cit., pág. 58.

<sup>86</sup> El TUE establece en su artículo 2 y 3.3 párrafo segundo el combate contra la discriminación en el seno de la Unión, quedando este concepto plenamente desarrollado en los artículos 18 a 25 del TFUE. Respecto la libertad de circulación de personas, mercancías y capitales, y la libertad de establecimiento, quedan también desarrollados en el Título IV (arts. 45 a 66) de la Tercera parte del TFUE. Al tratarse de principios, derechos y libertades establecidos en los dos Tratados constitutivos de la UE son preceptos inviolables, que deben estar por encima de cualquier ordenamiento jurídico estatal, ya que el Derecho de la Unión, como ya se ha comentado, tiene la particularidad de prevalecer sobre cualquier ordenamiento interno, al tratarse de una condición *sine qua non* que deben aceptar los Estados firmantes de los Tratados de adhesión.

<sup>87</sup> Cfr. Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea (2010/C 83/01) y Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2010/C 83/01).

<sup>88</sup> «However, as this provision was devoid of direct effect and merely constituted a political declaration, the effect of its deletion should not be overestimated or perceived as a sign of removing the abolition of double taxation from the political agenda of the EU» (ADAMCZYK, L.: «The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation» en LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH J. y STARINGER, C. (Eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Vienna: Linde, 2010, pág. 24).

carta blanca para los Estados, la realidad es que tal prohibición no queda expresamente plasmada en las normas de más peso de la Unión, como son sus Tratados. Con lo cual, teniendo en cuenta que prácticamente el control absoluto en materia tributaria recae en los Estados, la situación dirige a los contribuyentes europeos hacia el mismo dilema: ¿qué debe prevalecer: el interés general de los Estados miembros en materia fiscal o bien los derechos fundamentales de los contribuyentes?

Si bien «el Derecho comunitario obliga a interpretar la norma nacional a la luz de los principios y objetivos perseguidos por las normas comunitarias»<sup>89</sup>, al ser estos el precepto máximo a respetar; a veces el TJUE no parece tener claro este mandato. En la mayoría de jurisprudencia referente a casos de doble imposición en los que se produce una vulneración de los derechos y libertades o de los principios que protegen al contribuyente, sorprendentemente –y a pesar de la obligación de respetar los principios y obligaciones establecidos en las normas comunitarias–, el TJUE ha fallado a favor del Estado, obviando los derechos que avalan al contribuyente. Estas sentencias son motivo de controversia y reflexión. Es por ello que de la abundante jurisprudencia encontrada se han seleccionado tres casos, en los que colisionan derechos y principios debido a la doble imposición, para analizarlos y comentarlos en los siguientes epígrafes de la investigación.

## 2. El caso C-513/04: Mark Kerckhaert, Bernadette Morres vs. Belgische Staat

El matrimonio Kerckhaert-Morres, residente en Bélgica, percibió una serie de dividendos de una empresa, Eurofers SARL, establecida en Francia. Basándose en el artículo 15.3 del Convenio para evitar la doble imposición franco-belga, el Estado francés, como compensación por el impuesto de sociedades, les otorgó el derecho a percibir un crédito fiscal. Con lo que «con arreglo a esta disposición dicho crédito fiscal se asimila a las rentas de dividendo. A los dividendos brutos se les aplicó en Francia una retención en la fuente del 15 por 100 en concepto de impuesto sobre la renta»<sup>90</sup>. Por lo que, al realizar su declaración de la renta en Bélgica, el matrimonio Kerckhaert-Morres solicitó la bonificación fiscal a la que el Convenio franco-belga da derecho en compensación del impuesto francés recaudado en la fuente. Sin embargo, el legislador belga estableció en el Código de impuestos sobre la renta que:

«[...] las personas físicas ya no tienen derecho a ese crédito fiscal cuando perciben dividendos de empresas establecidas en otro Estado procedentes de las rentas que ya han sido gravadas en dicho Estado con el impuesto sobre la renta, de modo que tales rentas soportan el impuesto que en dicho Estado se retiene en la fuente más el impuesto previsto en el artículo 171 apartado 3, del código de impuestos»<sup>91</sup>.

Al estar el matrimonio Kerckhaert-Morres sometido tanto al impuesto belga como al francés, decidió instar la anulación de la resolución de la administración tributaria belga, que le denegaba su solicitud, ante el *Rechtbank van eerste aanleg te Gent*, al considerar una posible infracción del artículo

<sup>89</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: «Capítulo I. Introducción: Imposición directa y Derecho comunitario» en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia: Edición Fiscal CISS, 2005, pág. 649.

<sup>90</sup> Apartado 9 de la STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckhaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029).

<sup>91</sup> Apartado 5 de la STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckhaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029).

lo 73 B, apartado 1 del TCE (actual 63 TFUE <sup>92</sup>) referente a la libre circulación de capitales en la UE. Ante esta posibilidad, al considerar que el litigio exigía una interpretación del Derecho comunitario, el *Rechtbank van eerste aanleg te Gent* decidió suspender el procedimiento hasta que el TJUE se pronunciase al respecto de la cuestión prejudicial que se le planteaba <sup>93</sup>.

### 2.1. Problemática

La problemática del caso se plantea como una posible vulneración de la libre circulación de capitales en la UE por parte de la normativa estatal belga en materia del impuesto sobre la renta, ya que se someten a tributación los dividendos procedentes de sociedades no residentes sin permitir la imputación de la retención en la fuente practicada por el otro Estado miembro, en este caso Francia, tal y como establecía el CDI de cooperación fiscal entre ambos Estados. Como consecuencia, el matrimonio Kerckhaert-Morres resulta contribuyente de dos impuestos sobre la renta distintos: uno por obligación real, el francés, y otro por obligación personal, el belga. Es evidente la doble imposición fruto del ejercicio paralelo de la potestad tributaria en dos Estados miembros. No obstante, recordemos que, precisamente, para evitar los efectos que la doble imposición genera entre los Estados miembros existen los CDI, creados «para evitar o atenuar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se deriven de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales» <sup>94</sup>.

Sin embargo, sin perjuicio de la importancia que genera el supuesto conflicto entre las Haciendas de ambos Estados, lo que aquí se pretende no es tanto el análisis de si se produce o no vulneración de las libertades comunitarias, sino ver cómo afecta la doble imposición a los derechos fundamentales del propio ciudadano europeo. En este sentido, más allá de la problemática principal, trasciende una dimensión paralela, que también se ve afectada por la doble imposición, que es la de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Por lo que se analizarán las sentencias emitidas por el TJUE desde esta óptica.

En el caso Kerckhaert-Morres, la dimensión de los derechos fundamentales se centra en la posible vulneración del derecho a la propiedad, que queda recogido en el artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2007 <sup>95</sup>. Esta posible vulneración es debida a la confiscación generada por la doble imposición. En esto radica, fundamentalmente, la cuestión que se intentará resolver: qué debe prevalecer ¿el derecho a la propiedad o el derecho de los Estados miembros a percibir las contribuciones para hacer frente a los gastos públicos (*deber de contribuir*)?

<sup>92</sup> Artículo 63.1 del TFUE: [...] quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

<sup>93</sup> Apartado 14 de la STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckhaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029).

<sup>94</sup> Apartado 20 de la STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckhaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029).

<sup>95</sup> Artículo 17.1 de la CDFUE: Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general.

### 3. El caso C-298/05: Columbus Container Services BVBA & Co vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt

Columbus Container Services BVBA & Co es una sociedad en comandita belga con domicilio social situado en Amberes, Bélgica, cuyas participaciones sociales están repartidas en un 80 por 100 entre ocho miembros de una misma familia (cada uno con un 10% de las participaciones) y el 20 por 100 restante pertenece a una sociedad personal alemana de cuyas participaciones, a su vez, son titulares los mismos miembros de esta familia. Según la normativa alemana, Columbus es considerada una sociedad personal, por lo que no tributará por el impuesto de sociedades alemán sino que los beneficios obtenidos se imputarán a prorrata a cada uno de los socios, quedando, en consecuencia, estos beneficios sujetos al impuesto sobre la renta alemán<sup>96</sup>. No obstante, en Bélgica, por la actividad que lleva a cabo, Columbus es calificada como *centro de coordinación*, estando, por ello, sujeta al impuesto de sociedades belga. Sin embargo, existe un Convenio bilateral entre el Estado alemán y el belga, firmado el 11 de abril de 1967<sup>97</sup>, por el cual se pretende evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Según dicho convenio bilateral «las rentas de una persona residente en Alemania que procedan de Bélgica y tributen en este último Estado miembro en virtud del Convenio estarán exentas de impuestos en Alemania<sup>98</sup>».

Columbus forma parte de un grupo económico de dimensión internacional cuya actividad económica proviene, principalmente, de los rendimientos derivados de la gestión de unas inversiones del capital concretas: aquellas especificadas en el artículo 10 apartado 6, segunda frase de la Ley alemana de tributación de las relaciones internacionales, en su versión modificada por la Ley de lucha contra el fraude y de reordenación fiscal, de 21 de diciembre de 1993. Lo que ocurre con estos rendimientos es que son considerados como rendimientos intermedios, derivados de las inversiones del capital de sociedades extranjeras intermedias, cuyos rendimientos, a su vez, están sujetos a un tipo reducido<sup>99</sup>. Esto conlleva que la mayor parte de los rendimientos de Columbus están sometidos a este régimen. De modo que, según la misma ley alemana, en su artículo 20 apartados 2 y 3, estos rendimientos, en la medida en que hayan tributado en el extranjero (en este caso en Bélgica donde está domiciliada Columbus), y tributen en Alemania como rendimientos intermedios derivados de inversiones del capital, «la doble imposición no se evitará mediante exención sino mediante imputación de los impuestos recaudados en el extranjero sobre tales rendimientos»<sup>100</sup>; igual que el patrimonio surgido de estos rendimientos, independientemente de lo establecido en 1967 para evitar la doble imposición entre Alemania y Bélgica.

El 8 de junio de 1998 el *Finanzamt Bielefeld-Innenstadt* (*Finanzamt* en adelante), siguiendo lo establecido en el Convenio de 1967, mediante liquidación, eximió a los socios de tributar por los

<sup>96</sup> Apartados 3 y 4 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>97</sup> Apartado 7 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>98</sup> Así se establece según el artículo 23, apartado 1, punto 1 del Convenio, tal y como se expresa en el apartado 8 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>99</sup> Apartado 10 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>100</sup> Apartado 9 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

rendimientos de Columbus. Sin embargo les sometió a tributación por los beneficios obtenidos por la explotación de Columbus. De modo que no se les eximió del pago del impuesto sino que, siguiendo la ley alemana, se les imputó el impuesto recaudado en Bélgica. Ante esta situación, Columbus presentó reclamación ante el *Finanzamt*, que fue desestimada. Por esta razón decidió presentar recurso a los órganos de justicia alemana.

### 3.1. Problemática

En este caso el problema consiste en que la ley alemana de 1993 sustituye el método de exención previsto en el Convenio para evitar la doble imposición entre Alemania y Bélgica de 1967 por el de imputación. Esta doble tributación hace que Columbus considere que la normativa alemana vulnera la libertad de establecimiento prevista en el artículo 43 del TCE (actual 49 TFUE)<sup>101</sup>, ya que, al pasar de una exención tributaria sobre los rendimientos obtenidos a una mera imputación, la situación se vuelve menos atractiva para aquellas empresas con establecimientos transfronterizos, circunstancia que, según Columbus, incide sobre la libertad de establecimiento, puesto que puede llegar a condicionar el lugar de establecimiento. El propio tribunal alemán no solo considera la posible vulneración de esta libertad sino que, además, cree que constituye un obstáculo para la libre circulación de capitales previsto en el artículo 56 del TCE<sup>102</sup> (actual 63 TFUE).

Del mismo modo que el caso Kerckhaert-Morres en Columbus la doble imposición, resultado de sustituir la exención por la imputación, no tan solo produce una posible vulneración de la libre circulación de capitales o de la libertad de establecimiento, cabe considerar si también podría verse afectado el derecho sobre la propiedad privada, al tener que pagar dos impuestos sobre la renta distintos, el impuesto belga y el alemán —a pesar de que se conserve la imputación y la carga sea inferior al pago íntegro del impuesto—. También se tendrá que comprobar qué debe prevalecer si el interés del Estado o el derecho fundamental del ciudadano.

## 4. El caso C-67/08: Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren

La Sra. Block, residente en Alemania, es heredera única de una persona fallecida en 1999, también con residencia alemana, cuya herencia consta, básicamente, de bienes del capital mobiliario depositado, en parte, en instituciones financieras alemanas y, en parte, en instituciones financieras españolas<sup>103</sup>. Sucede que la Sra. Block, por el mero hecho de heredar los bienes muebles situados en España, estaba realizando el hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones español<sup>104</sup>. Este impuesto es considerado una obligación personal para todos los contribuyentes con residencia

<sup>101</sup> Artículo 49.1 del TFUE: [...] prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

<sup>102</sup> Apartado 24 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>103</sup> Apartado 9 de la STJUE, de 12 de febrero de 2009, Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren C-67/08 (NFJ031324).

<sup>104</sup> Véase el artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

en España. En el caso de personas no residentes que hereden bienes o derechos situados en España, estas también quedan sujetas al mismo, ya que este impuesto también es de carácter real para todos aquellos adquirentes de «bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español»<sup>105</sup>.

En consecuencia, la Sra. Block, considerada contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, tuvo que abonar el correspondiente importe de dicho impuesto. Sin embargo, para su sorpresa, en su liquidación tributaria de 14 de marzo de 2000, el *Finanzamt Kaufbeuren* (*Finanzamt* en adelante) determinó el impuesto de sucesiones que se le exigía en Alemania, sin tener en cuenta el Impuesto sobre Sucesiones abonado ya en España<sup>106</sup>, por lo que esta señora presentó una reclamación solicitando la imputación del Impuesto sobre Sucesiones que ya se había abonado en España en el Impuesto sobre Sucesiones que le correspondía pagar en Alemania, de modo que, al ser el Impuesto sobre Sucesiones español mucho mayor que el alemán, el exceso le fuese devuelto. No obstante, el *Finanzamt* se pronunció ante dicha reclamación estableciendo, mediante decisión de 4 de julio de 2003, que solamente se dedujera la deuda fiscal española como un pasivo de la herencia, minorándose la base imponible, que no la cuota, del ISD a abonar en Alemania<sup>107</sup>. De esta forma, una vez realizadas todas las deducciones pertinentes, a la Sra. Block le salía una liquidación positiva a ingresar en la Hacienda alemana. Ante esta situación, la Sra. Block decidió interponer recurso ante los Tribunales alemanes.

#### 4.1. Problemática

Se observa, pues, la doble imposición sobre unos mismos bienes del capital mobiliario. La justificación para no imputar el impuesto ya abonado en España en el impuesto a abonar en Alemania se debe a la normativa alemana. La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemana establece que el pago del mencionado impuesto recae sobre las personas físicas residentes en Alemania –es decir, que tengan domicilio o residencia habitual en territorio nacional alemán– por todos aquellos bienes objeto de transmisión cuando el causante o el adquirente tengan condición de residentes. La propia Ley Alemana especifica que para aquellos adquirentes cuyo patrimonio en el extranjero esté sujeto en este otro país, en el que se encuentran, a un impuesto similar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemán, se les imputará dicho impuesto extranjero, ya abonado, al impuesto alemán, siempre y cuando el patrimonio esté igualmente sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemán<sup>108</sup>.

El órgano judicial que resolvía en casación (el *Bundesfinanzhof*) observó que se producía esta doble imposición debido a la inexistencia de una normativa comunitaria que armonizase el concepto de *patrimonio en el extranjero* entre los Estados miembros. Al encontrarse en tal disyuntiva, dicho órgano planteó unas cuestiones prejudiciales al TJUE, ya que consideró que esta doble imposición podría resultar contraria al Derecho comunitario, por producir una restricción de la libre circulación de capitales del artículo 63 del TUE (antiguo 56 TCE). Sin embargo, como ya se ha venido expo-

<sup>105</sup> Véase el artículo 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>106</sup> Apartado 10 de la STJUE, de 12 de febrero de 2009, *Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren* C-67/08 (NFJ031324).

<sup>107</sup> Apartado 11 de la STJUE, de 12 de febrero de 2009, *Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren* C-67/08 (NFJ031324).

<sup>108</sup> Véase la normativa alemana expuesta en los apartados 5 a 8 de la STJUE, de 12 de febrero de 2009, *Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren* C-67/08 (NFJ031324).



niendo en los casos anteriormente analizados, no es esta la cuestión que resulta de interés para el presente trabajo, sino la posible vulneración, por parte de la normativa alemana, de los derechos fundamentales de la Sra. Block. En concreto el derecho a la propiedad privada.

### III. APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA DE ROBERT ALEXY ANTE LOS CASOS RESUELTOS POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

#### 1. El deber de contribuir y el derecho a la propiedad: la proporcionalidad como manifestación de justicia tributaria

La UE, como entidad supraestatal compuesta por Estados sociales, democráticos y de Derecho, del mismo modo que sus Estados integrantes, debe procurar el bienestar <sup>109</sup> de los ciudadanos europeos. El bienestar del que nos habla la Unión es herencia de aquel *bien común* que ya formulaban en su tiempo los clásicos <sup>110</sup>, entendido este como el máximo bien o el bien más justo –justicia distributiva– para todos los ciudadanos. En el ámbito tributario, a tal efecto, es necesario contar con el Derecho tributario que se constituye indispensable para la consecución del bien común, más justo, para los contribuyentes <sup>111</sup>. En un sentido análogo, se puede decir que la causa final del Derecho tributario es la justicia social.

Fruto de aquellos ideales clásicos, una característica común define el *sistema tributario* de los Estados miembros de la UE, y en consecuencia de la misma Unión: su dimensión distributiva y tributaria. En la *dimensión distributiva* es notoria la influencia preceptiva del bien común, ya que el gasto público revierte en la sociedad <sup>112</sup> al objeto y finalidad de que, como contraprestación, el conjunto de los ciudadanos goce de unos servicios y prestaciones que mejoren su calidad de vida. Aunque con ello se acabe transponiendo el concepto axiológico de bien común –esto es, los ideales de justicia distributiva– a una realidad material de bien común –esto es, a la función social de redistribución de la renta y de la riqueza–. Esta *dimensión distributiva*, sin embargo, no sería posible sin la mediación del tributo <sup>113</sup>, como elemento destinado a detraer recursos económicos de los ciudadanos con el fin de redistribuirlos para hacer posible la consecución del bien común. Con todo, para conseguir la plenitud del bien común, el cumplimiento de una correcta redistribución de los bienes y una justa provisión de servicios sociales no es condición suficiente, se requiere, además, un sistema tributario adecuado, es decir, justo <sup>114</sup>.

<sup>109</sup> Artículo 3.1 del TUE: La Unión tiene como finalidad promover la paz, sus valores y el bienestar de sus pueblos.

<sup>110</sup> Véase ARISTÓTELES, *La gran moral*, Lib. I, cap. 1, en <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc02007.htm> (10/02/2012) y SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Suma teológica*, 1.<sup>a</sup> – 2.<sup>ac</sup>, 90, y 2.<sup>a</sup> – 2.<sup>ac</sup>, 58, en <http://hfg.com.ar/sumat/> (10/02/2011).

<sup>111</sup> VALLET DE GOYTISOLO, J.B.: «Justicia y relación tributaria. Una panorámica», *Verbo*, n.º 415-416, 2003, pág. 417.

<sup>112</sup> PAUNER CHULVI, C.: «La configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 59, 2001, pág. 203.

<sup>113</sup> *Ibid.*, pág. 203.

<sup>114</sup> «[...] la potestad tributaria no puede desvincularse de los valores superiores que inspiran el conjunto del ordenamiento, y de modo muy especial del valor justicia» (FERNÁNDEZ SEGADO, F.: «El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 47, 1, 1997, pág. 94.).

Si el tributo es en sí mismo el instrumento de la justicia social, y la justicia social es el fin propio del tributo, se suscita acto seguido una pregunta: ¿qué se entiende por un sistema tributario justo? De forma general, se considera que un sistema tributario es justo cuando la contribución a la financiación del gasto público se lleva a cabo atendiendo a la capacidad económica del contribuyente y a los principios constitucionales del Derecho tributario de igualdad, progresividad<sup>115</sup> y no confiscatoriedad<sup>116</sup>. Se pretende con ello una correcta redistribución del gasto público, que es en resumen la finalidad fiscal, pero, también, la salvaguarda de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos<sup>117</sup>. Entonces, para que un sistema tributario sea justo deberá *ajustarse* a estos principios. En cierto modo, la sujeción a estos principios tiene como objeto limitar la potestad tributaria del Estado. Si el Estado rebasa este límite, por exceso o por defecto, cae en la injusticia. De los principios mencionados, el principio de no confiscatoriedad, por su configuración como garantía de la propiedad y de la renta, requiere una atención especial en la elaboración de este estudio, puesto que es en la estructura misma de este principio tributario donde con mayor objetividad se descubre el límite que separa un impuesto justo de otro injusto; a pesar de que la tendencia a subjetivar la institución de la Justicia y la propia complejidad del Derecho tributario convierta este límite en una línea un tanto difusa y difícil de determinar.

En el ámbito del Derecho tributario hay consenso en pensar que lo que determina el límite de la justicia tributaria es «la capacidad económica de cada uno»<sup>118</sup>. Por ley, un ciudadano está obligado a contribuir a la sustentación de las cargas públicas cuando manifieste capacidad contributiva<sup>119</sup>; esta capacidad contributiva se demuestra por su capacidad económica. Si al amparo de esta norma se sobrepasa en exceso la carga fiscal que recae sobre el ciudadano y se le obliga a contribuir más de lo debido, se transgreden, entonces, los límites que fija su capacidad contributiva. La consecuencia es una merma excesiva de su capital que repercute negativamente en su economía y en su patrimonio. Es decir, se excede del límite de su capacidad económica, lo que, a su vez, conlleva que el contenido propio de su derecho a la propiedad privada se vea constreñido<sup>120</sup>. En términos más claros, cuando el Estado, de forma arbitraria, excesiva e innecesaria, se apropia de una parte considerable o de la

<sup>115</sup> Cfr. ESCRIBANO, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1988, pág. 246.

<sup>116</sup> Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 36, 1992, págs. 53 y ss.

<sup>117</sup> Cristina PAUNER apunta que «La finalidad extrafiscal del sistema tributario implica que la imposición de deberes tributarios no se oriente exclusivamente a la obtención de ingresos para financiar los gastos públicos sino que a través de ellos se protejan otros bienes constitucionalmente relevantes» (PAUNER CHULVI, C.: «La configuración del deber de contribuir...», ob. cit., págs. 204 y ss.).

<sup>118</sup> Así lo remarcan HERRERA MOLINA y ROZAS VALDÉS partiendo de las reflexiones de Fernando SAINZ DE BUJANDA cuando dicen: «Un sistema tributario tan solo podrá reputarse justo si se inspira en un principio de ordenación de los tributos que merezca tal calificativo y ese principio no puede ser otro sino el de repartir la carga tributaria entre los ciudadanos en función de la capacidad económica de cada uno.» (HERRERA MOLINA, P.M. y ROZAS VALDÉS, J.A.: «La justicia en la obra de Sainz de Bujanda», *Fernando Sainz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Maestros Complutenses del Derecho, Madrid: Facultad de Derecho y Fundación Santander Central Hispano, 2003, pág. 244.).

<sup>119</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura jurídica del sistema tributario», *Revista de Derecho financiero y de hacienda pública*, V. XI, n.º 41, 1961, en *Anales de la Universidad de Murcia: Derecho*, v. XX, n.º 1, 1962, pág. 122.

<sup>120</sup> Así lo señala PÉREZ ROYO, cuando equipara el efecto confiscatorio a la vulneración del derecho de propiedad: «[...] en aquellos supuestos en que una Ley configurase de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad [...]» (PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2008, pág. 65.)

totalidad de los derechos patrimoniales del contribuyente vulnera, a todas luces, el principio constitucional de no confiscación.

Para evitar la confiscatoriedad sobre los bienes y riquezas del contribuyente es necesario hallar un instrumento que procure un equilibrio entre los derechos del contribuyente y el poder del Estado. Es preciso, además, que este instrumento frene el abuso de la potestad tributaria del Estado, tanto en la producción de normas tributarias como en su aplicación<sup>121</sup>. Por su acción paralela y coadyuvante al principio de no confiscatoriedad en la protección del derecho a la propiedad privada y a la renta, el principio de proporcionalidad se presenta como el instrumento necesario y fundamental para evaluar la Justicia de un sistema tributario.

Nuestro Tribunal Constitucional señala que la «capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra<sup>122</sup>». Esta exigencia, que en calidad de potestad tributaria el Estado utiliza para hacer frente al gasto público, no significa, ni en modo alguno justifica, que la riqueza –la renta, la propiedad– pueda estar sometida al expolio del Estado, ya que se llegaría a «agotar la riqueza imponible [y] a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades»<sup>123</sup>. La reflexión de nuestra Corte constitucional en este sentido comporta el otorgar a la propiedad privada cierta protección al enmarcarla en la sección de derechos y deberes de los ciudadanos –que no de los derechos fundamentales y libertades públicas–. Esta protección también debería ser tenida en cuenta a nivel comunitario, y con más razón si cabe, cuando los Tratados europeos vigentes, a través de la incorporación de la Carta de Niza y del Tratado de Lisboa, reconocen el derecho a la propiedad como un derecho fundamental de los ciudadanos europeos. Sin embargo, a pesar de ello, no sucede así y, en ocasiones, la protección a este derecho resulta dudosa, llegando incluso a ser nula, cuando el ciudadano –y contribuyente– europeo se encuentra ante un caso de doble imposición.

La complejidad y las dificultades intrínsecas al Derecho tributario se complican aún más en el escenario contributivo comunitario debido a que, como ya se ha señalado en el epígrafe 2.1, los Estados miembros<sup>124</sup> gozan de soberanía tributaria, es decir, son autónomos en materia impositiva. Intentar una solución significa debatir entre la doble responsabilidad que tiene cada Estado miembro, una, hacia el interés general y, la otra, hacia el ciudadano. En pos de la protección de sus intereses recaudatorios, el Estado prima la primera sobre la segunda y esto hace que frente al deber de contribuir no se tenga en cuenta la capacidad económica del ciudadano, que pasa a un segundo término. Si a esto

<sup>121</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios» en FERNÁNDEZ MARÍN, F. (dir.); FORNIELES GIL, Á. (coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2010, pág. 89.

<sup>122</sup> FJ 4, STC 27/1981, de 20 de julio de 1981 (NFJ000001).

<sup>123</sup> FJ 9, STC, 150/1990, de 4 de octubre de 1990 (NFJ004014).

<sup>124</sup> Franco GALLO reconoce el exceso que cometen los Estados miembros aprovechándose de su titularidad sobre la potestad tributaria, y a la pregunta de «por qué la UE y la misma Corte de justicia hasta ahora no hayan tomado, ni siquiera en vía de principio, una posición activa sobre temas delicados relativos a los límites del poder normativo de imposición y a las garantías contra los excesos de tales poderes», responde que es debido «al persistente condicionamiento de la integración normativa comunitaria al respecto de las cuatro libertades de mercado y la consecuente, subrayada y difícil comparación de los dos sistemas [comunitario y estatal]». [GALLO, F.: *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Marcial Pons (inédito)].

se le añade el factor comunitario, resulta que la responsabilidad de estos Estados no se limita al ámbito nacional, sino que además ese deber le obliga a evitar que se vulneren los derechos fundamentales y las libertades comunitarias <sup>125</sup>. La realidad, no obstante, demuestra que con frecuencia los Estados se olvidan de este deber y la doble imposición es práctica común en la Unión. La doble exigencia de pago *perpetrada* por los Estados crea desproporcionalidad hacia el contribuyente europeo ya que puede significar tener que soportar una carga excesiva que, como resultado, provoca la confiscación –de parte o del total– de los bienes del contribuyente, generando con ello una situación de injusticia.

La problemática, sin embargo, no termina aquí, puesto que al analizar hasta qué punto los derechos fundamentales de los ciudadanos pueden verse lesionados se advierte que, en según qué circunstancias, también resulta afectada alguna de las cuatro libertades comunitarias existentes. En opinión de Carlos PALAO pueden verse vulnerados <sup>126</sup> los derechos y libertades asociados a la *igualdad* de trato y de *acceso* al mercado comunitario. No obstante, como ya se ha ido reiterado en este trabajo, la pretensión no es otra que demostrar que, además, la doble imposición supone una intrusión arbitraria y desproporcionada en el derecho a la propiedad.

Del Derecho comunitario se deduce que «nadie puede ser privado de su propiedad» y que «toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes», al establecerse así en la Carta de los derechos fundamentales de la UE <sup>127</sup>. Por lo que, partiendo de la premisa del artículo 6.1 del TUE que considera esta *Carta* como un Tratado más de la Unión, otorgándosele un valor jurídico vinculante <sup>128</sup>, el derecho a la propiedad es un derecho fundamental de todo ciudadano europeo, que, en cuanto contenido en los Tratados, también debe ser protegido y respetado por las legislaciones de los distintos Estados miembros. Con lo cual, teniendo en cuenta la relevancia otorgada en el ámbito europeo al derecho a la propiedad privada, la doble imposición, en determinadas situaciones, puede comportar una desproporción en la exigencia de los tributos, ya que supone el pago de un tributo semejante en dos –o más– Estados miembros, por lo que se trata, en definitiva, de una situación que puede llegar a generar un trato confiscatorio para el contribuyente que equivaldría, como dice FERNÁNDEZ SEGADO citando a SAINZ DE BUJANDA, a una «destrucción del patrimonio» <sup>129</sup> de los contribuyentes.

<sup>125</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C.: «Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabusos», *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 2, 2009, págs. 13 y ss.

<sup>126</sup> Carlos PALAO considera que «es discutible, y no vamos a intentarlo aquí, determinar en qué medida dichas libertades están amparadas por derechos fundamentales o coinciden con el contenido de estos» (Ibíd., pág. 13) y, citando a TERRA y WATTEL (TERRA, B. y WATTEL, P.: *European Tax Law*, Deventer: Kluwer, 2005, pág. 53), reconoce la conexión entre libertades y derechos fundamentales: «las cuatro libertades comprenden dos derechos básicos: el de circulación a través de las fronteras (*acceso* al mercado) y la prohibición de discriminación basada en la nacionalidad o el origen (*igualdad* en el mercado)» (Ibíd., pág. 13). Con lo cual, partiendo de esta conexión, vulnerar alguna de estas libertades supone vulnerar uno de los dos derechos citados.

<sup>127</sup> Artículo 17 de la CDFUE.

<sup>128</sup> Con la aprobación del TUE, se le otorga este valor jurídico vinculante, de forma que se muestra totalmente superada la situación que RODRÍGUEZ BEREJO destacaba hace 10 años: «resulta claro que la decisión de otorgar a la Carta un valor jurídico vinculante, como texto normativo, no puede hacerse apresuradamente, de manera inmediata a su proclamación solemne, sin analizar antes de manera exhaustiva y detallada las consecuencias jurídicas de tal decisión.» (RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea», *Revista de Derecho de la Unión Europea*, n.º 1, 2001, pág. 49).

<sup>129</sup> Ibíd., pág. 110.

Como se ha visto, es difícil perfilar los límites de la justicia tributaria y más aún en un contexto como el europeo donde intervienen tantos factores, de ahí que sentenciar cuándo un tributo es o no es confiscatorio resulte complicado. Es evidente, por no decir que es una obviedad, que, si contemplamos el conjunto de la renta de un contribuyente, la confiscación del 100 por 100 de la renta de la que este dispone es *la* confiscación de su propiedad<sup>130</sup>. Por lo tanto, en un contexto general, en concordancia con lo indicado por Klaus TIPKE, «el *breaking point* se sitúa en el 50 por 100, aunque este porcentaje no se ha podido probar. No existe material empírico que ofrezca seguridad al respecto»<sup>131</sup>. Con todo, parece lógico que proporcionalmente, en términos generales, e incluso de aplicación de un solo tributo, a partir del 50 por 100 empiece la confiscación. La solución a esta cuestión radica en averiguar a partir de qué porcentaje impositivo empieza a ser considerado desproporcionado, y en consecuencia confiscatorio, que el contribuyente tenga que pagar dos impuestos idénticos en dos Estados miembros. Todavía más cuando se advierte que la confiscatoriedad rebasa el límite del derecho a la propiedad privada, considerada, a nivel europeo, como un derecho fundamental.

Al considerar que la justicia tributaria europea, debido a las interferencias con el poder tributario de los Estados miembros, presenta serias deficiencias en la protección y tutela de los derechos y libertades más básicos se ha querido analizar la jurisprudencia del TJUE, puesto que se sospecha que en los enfrentamientos entre el Estado y los contribuyentes hay probabilidades de que se produzca una vulneración de los derechos fundamentales del ciudadano europeo contribuyente. Los casos Kerckhaert & Morres, Columbus y Block no solo tienen que observarse desde la perspectiva de la vulneración de las libertades comunitarias –que ya es razón suficiente–, sino también desde la óptica de la posible vulneración de los derechos fundamentales y de la dignidad humana, al entender que, además, la confiscación de la propiedad también lesiona gravemente la autonomía personal y familiar del individuo contribuyente, que es, en sí misma, una de las expresiones máximas de la libertad del individuo. Así pues, mediante la metodología utilizada por Robert ALEXY, descrita con anterioridad, se tratará de sopesar qué debe prevalecer: el derecho que tiene cada individuo a la propiedad o bien el derecho de cada Estado miembro a recibir el pago de cada impuesto para contribuir al sostenimiento del gasto público. Si por todo lo expuesto prevalece el derecho a la propiedad se estará produciendo una confiscación sobre la propiedad de los contribuyentes implicados que vulnerará un derecho universal fundamental: la propiedad privada.

## 2. Resolución del caso C-513/04: Mark Kerckhaert, Bernadette Morres vs. Belgische Staat

En el caso Kerckhaert-Morres contra el Estado belga se plantea ante el TJUE una cuestión prejudicial relativa a la normativa tributaria belga, en concreto el impuesto sobre la renta, por una posible vulneración de la libre circulación de capitales recogida en el artículo 73 B, apartado 1 del TCE (actual 63 TFUE), cuya resolución es de suma importancia, no por el propio resultado de la sentencia sino porque la fundamentación que hace el Tribunal comunitario es cardinal para el análisis pretendido: la concurrencia de la doble imposición en la vulneración del derecho a la propiedad privada. Los recurrentes, el matrimonio belga Kerckhaert-Morres, afirman sentirse doblemente perjudicados por la tributación a la que son sometidos en el impuesto sobre la renta, tanto por la normativa belga como por la francesa. El TJUE resolvió las cuestiones prejudiciales dictaminando que la

<sup>130</sup> FJ 9 de la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990 (NFJ004014).

<sup>131</sup> TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid: Marcal Pons, 2002, págs. 65 y ss.

normativa belga –que no prevé la imputación del impuesto sobre la renta recaudado en Francia<sup>132</sup> mediante la retención– no es contraria a la normativa comunitaria. En opinión del Tribunal la doble imposición no supone una vulneración de la libre circulación de capitales.

El TJUE justifica el fallo de la sentencia en los apartados 22 y 23 de la fundamentación jurídica, en los cuales dice que puesto que «no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición»<sup>133</sup>; «por consiguiente, corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones como la que es objeto del procedimiento principal»<sup>134</sup>. Y más aún cuando por las disposiciones del Tratado se «considera que un Estado miembro no se encuentra unilateralmente obligado a eliminar la doble imposición internacional»<sup>135</sup>. Con estos fundamentos el Tribunal admite la doble imposición, aunque, en su opinión, esta no afecta a la libre circulación de capitales. Se constata la prioridad que establece el TJUE a favor de los derechos del Estado y la postergación intencionada de los derechos del contribuyente. Sin embargo, dado que esta no es la cuestión que se intenta resolver sino si la existencia de la doble imposición admitida por el TJUE vulnera el derecho fundamental a la propiedad del matrimonio Kerckaert-Morres, para la resolución de este caso, como de los otros dos ejemplos presentados, se utilizará la metodología elaborada por Robert ALEXY, que ya ha sido desarrollada en el epígrafe I.

El primer paso del método alexyano en la resolución del conflicto consiste en exponer cuáles son los derechos fundamentales que entran en colisión. Se ha visto en el análisis que coinciden, de un lado, el derecho a la propiedad contemplado en el artículo 17.1 de la CDFUE, y, del otro –dado que no existe una armonización y una regulación europea– la potestad de cada Estado miembro a recaudar para el Erario público los derechos de crédito provenientes de la tributación sobre la renta de los contribuyentes para poder sufragar el gasto público. Qué deberá prevalecer entonces el derecho a la propiedad de los señores Kerckaert y Morres o bien el deber de contribuir, depositando la parte correspondiente a la exacción del impuesto sobre la renta, en Bélgica y en Francia.

Expuesta la problemática, se procederá a sopesar cuál de los dos derechos es el que más pesa<sup>136</sup>. Para realizar esta ponderación debe establecerse una *relación de precedencia condicionada*; es decir, según las condiciones del contexto en que se dé el caso, un principio precederá a otro. Esta relación se elaborará siguiendo los tres puntos de la teoría de ALEXY: (1) la ley de ponderación, (2) la fórmula del peso y (3) la carga de la argumentación. Es conveniente en este proceso centrarse en el caso concreto y aplicar dichos apartados a la realidad práctica de los Sres. Kerckaert y Morres. Respecto de (1) la ley de ponderación, se definirá primero (1.1.) el grado de no satisfacción del principio o derecho colisionado: en este caso el derecho a la propiedad; después (1.2.) el grado de no satisfacción del prin-

<sup>132</sup> Fallo de la STJUE de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029).

<sup>133</sup> Apartado 22 de la STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029).

<sup>134</sup> Apartado 23 de la STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029).

<sup>135</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: *Convenios de doble imposición...*, ob. cit., pág. 138.

<sup>136</sup> «En los casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso» (ALEXY, R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, ob. cit., pág. 89).

cipio o derecho opuesto: o sea, el derecho de cada Estado miembro a recibir su parte del impuesto sobre la renta y, finalmente, (1.3.) medir si la satisfacción del principio contrario (derecho de los Estados) justifica la no satisfacción del primer principio (derecho a la propiedad), que da lugar a aplicar la fórmula del peso (2). El grado de insatisfacción o satisfacción se calificará como leve, medio o grave, según las circunstancias que envuelvan el caso. En el caso que nos ocupa, las circunstancias para calificar el grado de satisfacción e insatisfacción de cada principio son las siguientes <sup>137</sup>:

En la UE, como se ha comentado, a falta de una legislación comunitaria que regule la imposición directa, la mayor parte del control lo ejercen los Estados miembros, por lo que la elaboración y las disposiciones de los CDI destinados a evitar la doble imposición quedan, también, a merced de estos Estados. En Bélgica el impuesto de la renta se regula por el Código nacional de Impuestos sobre la renta que, al ser modificado en 1992, grava los dividendos de las rentas de los residentes nacionales con fuente extranjera con el tipo impositivo del 25 por 100. Cuando concurren las circunstancias del caso, existía, además, un CDI franco-belga (10 de marzo de 1964) de colaboración tributaria por el que se otorgaba una bonificación fiscal por el pago del impuesto sobre la renta francés mediante la retención en la fuente del 15 por 100 en los dividendos brutos, al cual pretendían acogerse el matrimonio Kerckhaert-Morres. Sin embargo, el Estado belga decidió unilateralmente que el Código nacional de impuestos sobre la renta modificado en 1992, al ser más actual, tuviese más relevancia tributaria que el CDI y, respecto del tipo de dividendos que poseían los Sres. Kerckhaert y Morres, les negó el derecho a percibir el crédito fiscal que ofrecía el CDI franco-belga aplicando sobre los dividendos de este matrimonio la normativa del Código nacional. Luego estos contribuyentes, por el mero hecho de poseer esta clase de dividendos, quedaban sometidos a dos tipos impositivos: uno del 15 por 100 en Francia y otro del 25 por 100 en Bélgica <sup>138</sup>, alcanzando un gravamen total del 40 por 100. En principio la carga impositiva total que soportan Kerckhaert y Morres no supera el *breaking point* del 50 por 100, por tanto, objetivamente, no tendría por qué considerarse confiscatorio. No obstante es necesario añadir que la determinación del límite máximo de la carga tributaria, para que no se produzca confiscación, presenta verdaderas dificultades <sup>139</sup>. El establecimiento de los límites confiscatorios no es una ciencia exacta, sino que, siguiendo la línea de Robert ALEXY, el contexto es clave. Aún a pesar de esta objeción, de lo que no hay duda es que el trato fiscal que se le da al matrimonio belga –una doble imposición que alcanza un 40%– repercute negativamente en su capacidad económica.

Pues bien, atendiendo al contexto, en este supuesto Bélgica ha querido ejercer su derecho a obtener las rentas para hacer frente al gasto público nacional, incumpliendo unilateralmente lo establecido en una norma de Derecho internacional, como es el CDI franco-belga para evitar la doble imposición, con lo cual, al someter a los contribuyentes Kerckhaert y Morres al pago íntegro del impuesto sobre la renta por los dividendos que poseen en Francia –que no hay que olvidar que ya han tributado en dicho país– les somete a una doble imposición desproporcionada y discriminatoria res-

<sup>137</sup> Las condiciones que se expondrán para poder analizar cada caso no son más que un resumen de lo que se ha expuesto a lo largo de la presente investigación. Sin embargo, es necesario sintetizar todo lo apuntado para poder aplicar correctamente la fórmula alexyana de la proporcionalidad.

<sup>138</sup> Así lo indica el apartado 3 de la STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckhaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029), remitiendo al artículo 178 apartado 3 del *Code des impôts sur les revenus* 92 belga.

<sup>139</sup> «Aunque se establezca el límite máximo de la carga tributaria en el 40, 50 o 60 por 100, la determinación de dicho límite en el caso concreto presenta dificultades insuperables.» (TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, ob. cit., pág. 66.).

pecto del resto de ciudadanos belgas que no poseen este tipo de dividendos <sup>140</sup>. Esto significa que la normativa belga conduce a una extralimitación de la potestad tributaria, llegando a límites confiscatorios, ya que no contempla ni siquiera la posibilidad de imputar el 15 por 100 ya abonado en Francia; pues equipara a todos aquellos ciudadanos que poseen dividendos en el extranjero con aquellos que no los poseen, sin tener en cuenta su capacidad económica real, sino tan solo la satisfacción de su derecho a ingresar ese 25 por 100 de los dividendos en las arcas estatales. En consecuencia, a pesar de que la carga tributaria total que recae sobre la renta de Kerckhaert y Morres no supere el umbral del 50 por 100 –se sitúa en el 40%–, la medida adoptada por Bélgica se ha de reputar de confiscatoria.

A partir de las condiciones que rodean el caso se procede a calificar los grados de satisfacción e insatisfacción de cada uno de los derechos en colisión. De una parte, el grado de no satisfacción del derecho a la propiedad de los Sres. Kerckhaert y Morres se puede calificar de grave, ya que con el pago de los dos impuestos equivalentes se erosiona gravemente su patrimonio. De otra, el grado de satisfacción del derecho de Bélgica a recibir el respectivo pago del impuesto sobre la renta se puede calificar como leve, ya que no se cuestiona tanto su soberanía tributaria como su derecho a ejercerla prescindiendo unilateralmente de sus compromisos internacionales, puesto que ignoró por completo el CDI franco-belga existente con anterioridad a la normativa nacional belga, por el que se establecía una bonificación fiscal en compensación del impuesto y al que el matrimonio Kerckhaert-Morres tenía derecho.

Acto seguido, se procederá a aplicar la fórmula del peso (2) para calibrar si la satisfacción del derecho de los Estados justifica la no satisfacción del derecho a la propiedad, y si con ello se produce la vulneración del derecho fundamental a la propiedad. Vistas las circunstancias, al sopesar ambos derechos se deduce que, objetivamente, la calificación que se debe otorgar es de grave a la insatisfacción del derecho a la propiedad respecto de una satisfacción leve del derecho de Bélgica. Según la fórmula de ALEXY, en consideración a tal calificación, al derecho a la propiedad se le otorgaría un peso numérico de 4, mientras que al derecho de Bélgica le correspondería una intensidad de satisfacción de 1. A primera vista, y con la ayuda numérica, vemos cuál es el derecho que tiene mayor peso y hacia dónde se inclinaría la balanza.

Finalmente, para terminar esta ponderación de derechos fundamentales, se debe aportar una carga de la argumentación (3) suficientemente convincente como para que el derecho colisionador, o el derecho de los Estados, no coarte de forma excesiva el ámbito del derecho a la propiedad privada. En este caso la carga argumentativa (1) en defensa del derecho que tienen los Estados miembros a recibir cada uno el impuesto sobre la renta incidiría en la finalidad legislativa, como es la ejecución del gasto público y el deber de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos <sup>141</sup>. En atención

<sup>140</sup> HERRERA MOLINA lo especifica en «STJCE 4.11.2006, Kerckhaert-Morres, As. C-513-04: ¿Es discriminatoria la doble imposición jurídica internacional?» en [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/comentarios/2006\\_04Nov\\_Herrera.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2006_04Nov_Herrera.pdf), pág. 1. (10/02/2012)

<sup>141</sup> Siguiendo este argumento, Ramón BONELL reflexiona sobre la importancia del deber de contribuir diciendo que «respecto a la concepción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos siempre ha latido una conciencia social desfavorable en el sentido de que se percibe como una carga, considerando al Derecho tributario como una rama del Derecho contra los que más tienen en una visión negativa, frente a la positiva a favor de los que menos tienen. Como señala ÁLVAREZ DEL MANZANO, la actitud del contribuyente es determinante para establecer la eficacia de las normas que lo imponen; por ello, la actitud que se debe pretender es que el contribuyente no se sienta profundamente maltratado, que su conciencia fiscal tenga los menos [aquí falta algo] posibles para resistirse al impuesto, ya que esperar una motivación positiva y favorable como generalizada en el comportamiento de la sociedad a la hora de pagar impuestos es algo real-



al derecho que tiene el Estado a percibir el impuesto para sufragar el gasto público, excepcionalmente se podría llegar a justificar la vulneración del CDI por parte de Bélgica en base a que (2) los CDI son competencia de los Estados y, por tanto, estos tienen libertad para poder modificar la regulación como ellos crean conveniente, aunque tales modificaciones nunca deben hacerse unilateralmente, como es el caso del Estado belga <sup>142</sup>. Sin embargo, a ojos de un juzgador objetivo, esta carga argumentativa no sería suficientemente significativa como para modificar sustancialmente el peso de los derechos en juego, pues las circunstancias que rodean el caso indican que se está produciendo una clara vulneración del derecho a la propiedad privada, sobre todo a causa de la infracción cometida a una norma de Derecho internacional, como es el CDI para evitar la doble imposición, por parte de Bélgica.

Una vez expuestos y desarrollados los tres puntos, se han planteado argumentos suficientes para realizar *la relación de precedencia condicionada* y decidir cuál debe ser el derecho a prevalecer. Coincidiendo con el resultado obtenido de la ponderación de circunstancias que afectan el caso, la carga de la argumentación inclinaría, claramente, la balanza hacia el derecho a la propiedad del matrimonio Kerckhaert y Morres, siendo de los dos derechos en colisión el que tendría más peso. La renuncia unilateral de Bélgica al cumplimiento del CDI con Francia produce una doble imposición que no debería existir y, en consecuencia, se duplica la carga impositiva exigida, sin respetar, en modo alguno, el marco delimitador de la capacidad económica de los Sres. Kerckhaert y Morres <sup>143</sup>. En definitiva, el derecho de Francia y Bélgica a recibir cada uno, indiscriminadamente, el pago de su impuesto sobre la renta invadiría el ámbito del derecho a la propiedad de estos contribuyentes, de tal manera que se produciría una vulneración de su contenido esencial.

En consecuencia deberían considerarse dos soluciones lógicas: en primer lugar, la restauración del CDI entre Bélgica y Francia, ya que Bélgica lo ha omitido unilateralmente. En segundo lugar, ante la problemática concreta que se plantea en el caso, la solución a aplicar, y así evitar la doble imposición, es la imputación de las rentas. Mediante el método de la imputación se equilibraría la balanza, restaurándose la proporcionalidad perdida en el momento en que Bélgica decidió anteponer la normativa nacional por encima del Convenio. De esta manera, mediante la imputación del 15 por 100 del impuesto pagado en Francia en el 25 por 100 establecido por Bélgica, el matrimonio Kerckhaert-Morres no vería su renta expuesta a la confiscatoriedad, y, además, tanto Bélgica como Francia satisfarían su Derecho a percibir las rentas de los contribuyentes, así la balanza quedaría en equilibrio de nuevo.

mente utópico.» (BONELL, R.: «Principio de igualdad y deber de contribuir», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, n.º 38, 2005, pág. 195). Sin embargo, una cosa es pagar un impuesto –acción necesaria para mantener la inversión que el Estado hace en los contribuyentes, en forma de gasto público– y otra es que el pago de los impuestos se exceda y supere el ámbito de la capacidad económica de la que disponen los contribuyentes.

<sup>142</sup> En definitiva «los CDI constituyen acuerdos bilaterales entre dos Estados contratantes que regulan el marco jurídico tributario aplicable a los hechos imposables que se realizan en este ámbito, distribuyendo el poder tributario entre ambos y eliminando simultáneamente la doble imposición y la evasión fiscal internacional» (CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional...*, ob. cit., pág. 358).

<sup>143</sup> Vulnerar la capacidad económica de Kerckhaert y Morres, por este caso de doble imposición producido por una decisión del Estado belga, puede suponer una discriminación respecto del resto de sus conciudadanos, e incluso llegar a vulnerarse otro derecho fundamental, el de igualdad. Y es que «La carga contributiva individual es la materia en la que el derecho a la igualdad se aplica en función de la respectiva capacidad económica. Puesto que la capacidad económica es la medida de la igualdad, existe un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida. Dicho derecho es una concreción de derecho fundamental a la igualdad.» (BONELL, R.: «Principio de igualdad y deber de contribuir», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, n.º 38, 2005, pág. 193). Por lo que, ignorar la capacidad económica, supone una vulneración del derecho fundamental a la igualdad.

### 3. Resolución del caso C-298/05: Columbus Container Services BVBA & Co vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt

El caso Columbus es otro ejemplo más de la típica problemática causada por la atomización legislativa: la doble imposición. La doble imposición se produce, concretamente, en el hecho de sustituir la exención por la imputación de las rentas. La normativa alemana contradice lo establecido en el mencionado CDI, de modo que los rendimientos derivados de inversiones del capital obtenidos por Columbus en Bélgica no quedan «exentos del impuesto sobre la renta para los sujetos pasivos residentes en Alemania, sino que estarán sometidos al régimen tributario alemán y el impuesto recaudado en Bélgica se imputará a la cuota del impuesto debido en Alemania»<sup>144</sup>. De modo que los titulares de Columbus tendrán que abonar el impuesto belga y la diferencia de la imputación en la cuota del impuesto alemán.

En las cuestiones prejudiciales Columbus alega la «distorsión en la elección entre los distintos tipos de establecimiento»<sup>145</sup>. Sin embargo, la respuesta del TJUE a estas cuestiones defiende la inexistencia de la vulneración de la libertad de establecimiento<sup>146</sup> apoyándose en el estado actual de la armonización fiscal del Derecho tributario comunitario, que se demuestra ineficaz para obligar a los Estados miembros a adoptar normativas que eliminen la problemática de la doble imposición<sup>147</sup>. De tal resolución se deduce un inequívoco posicionamiento del Tribunal a favor del interés de los Estados miembros, aunque reconoce la existencia de la doble imposición<sup>148</sup>. Se intuye también, aunque no claramente, una cierta predisposición del TJUE a obviar los derechos del contribuyente en favor de los del Estado. Sin embargo, del mismo modo que en el caso Kerckhaert-Morres, lo que realmente interesa conocer no es si se vulnera o no la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales, sino saber si la doble imposición que reconoce el TJUE vulnera el derecho fundamental a la propiedad privada de Columbus Container Services BVBA & Co.

Siguiendo el mismo esquema aplicado en el caso Kerckhaert-Morres, primero es fundamental distinguir cuáles son los dos derechos confrontados: el derecho a la propiedad privada, regulado en el artículo 17 de la CDFUE, y el derecho de los Estados belga y alemán a recaudar su parte correspondiente. Especificados los derechos en colisión, en base a las circunstancias que rodean el caso, debe determinarse el grado de satisfacción y no satisfacción de ambos derechos. Igual que en el caso Kerckhaert-Morres, el derecho colisionado es el derecho a la propiedad privada, mientras que el derecho de Alemania y Bélgica a percibir su impuesto es el colisionador, al ser el derecho satisfecho. Las circunstancias que afectan a Columbus son las siguientes:

<sup>144</sup> Apartado 35 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>145</sup> Apartado 52 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>146</sup> Véase apartado 54 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05 (NFJ026989).

<sup>147</sup> La STJUE, de 14 de noviembre de 2006, Mark Kerckhaert y Bernadette Morres vs. Belgische Staat C-513/04 (NFJ024029), expresa claramente el mismo argumento que se expresa en el apartado 45 Columbus: «el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad».

<sup>148</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: *Convenios de doble imposición...*, ob. cit., pág. 140.

La situación fiscal en la UE referente a la normativa tributaria es la misma: no existe una regulación comunitaria a este respecto en imposición directa, quedando esta reglamentada a nivel interno de los Estados mediante los CDI. En este caso, el Convenio fiscal bilateral de 1969 entre Alemania y Bélgica, para evitar una doble imposición de las rentas que los residentes en Alemania obtengan en Bélgica, establece que tales rentas quedarán exentas de tributación en Alemania. Sin embargo, la normativa interna alemana califica los rendimientos obtenidos por Columbus en Bélgica como rendimientos intermedios, con lo cual estos no quedan exentos de tributación en Alemania sino que deberán ser imputados. Por su parte, Bélgica considera a la empresa Columbus como un «centro de coordinación», por lo que la somete al impuesto de sociedades belga<sup>149</sup>. En cambio, Alemania considera a Columbus como una sociedad intermedia, con lo cual –siguiendo lo establecido en el artículo 8.1 de la Ley de lucha contra el fraude y de reordenación fiscal– los rendimientos obtenidos en Columbus quedarán sujetos al impuesto sobre la renta alemán, con un tipo impositivo reducido<sup>150</sup>. Aunque, según establece la ley alemana en su artículo 8.3, los rendimientos obtenidos por Columbus solo pueden ser sometidos a tipo reducido –igual o inferior del 30% según la ley alemana– cuando estos han tributado en el Estado de origen de la fuente (Bélgica) por un mismo tipo reducido. El Estado alemán decidió actuar así debido a que «la administración tributaria belga sometió a Columbus a tributación al tipo aplicable a los centros de coordinación, resultando una cuota inferior al 30 por 100 del beneficio efectivamente obtenido»<sup>151</sup>.

Es necesario mencionar que en Bélgica las sociedades consideradas centros de coordinación no tributan por los tipos *standard* del impuesto de sociedades del artículo 215 del Código belga, sino que gozan de su propio régimen de tributación, mucho más ventajoso<sup>152</sup>, recogido en el *arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création de centres de coordination*. Consecuentemente, si Columbus fue sometido a este tipo impositivo superreducido en Bélgica y a un tipo reducido del 30 por 100 o inferior en Alemania, significa que la carga total a la que fueron sometidos los titulares de Columbus alcanza un gravamen total inferior al 30 por 100. Además, si tenemos en cuenta que no se practicó la exención de la renta obtenida en Bélgica, sino la imputación de la misma a los efectos del impuesto alemán, la carga final resulta aún menor. A tenor de estas circunstancias es de pensar que no existe confiscación de la propiedad privada de Columbus y sus titulares.

Si se procede a aplicar la fórmula del peso, la insatisfacción del derecho a la propiedad debería calificarse como leve, teniendo un peso de 1, ya que, si bien se le niega la exención del impuesto en Alemania, se le permite la imputación del impuesto pagado en Bélgica por parte del Estado germano. Además, teniendo en cuenta los bajos tipos impositivos a los que se somete Columbus por parte de ambos

<sup>149</sup> Apartado 12 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05* (NFJ026989).

<sup>150</sup> Apartado 11 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05* (NFJ026989).

<sup>151</sup> Apartado 17 de la STJUE, de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt C-298/05* (NFJ026989).

<sup>152</sup> Los centros de coordinación belga han sido sometidos a tipos que se podrían denominar como súper reducidos, de, por ejemplo un 8 por 100 (ERNST & YOUNG TAX CONSULTANTS, *Régime fiscal spécial belge pour Centres de Coordination*, Ernst & Young Tax Consultants, 2001, pág. 4), cosa que ha generado controversias respecto de su situación, haciendo que se procediese a un examen del régimen fiscal (véase URIOL EGIDO, C., *STJCE 22.6.2006, As. ac. C-182/03 y C-217/03: Ayuda de Estado –Régimen de ayudas existente– Régimen fiscal de los centros de coordinación establecidos en Bélgica –Decisión de la Comisión según la cual dicho régimen no constituye una ayuda –Cambio de apreciación de la Comisión– Artículo 87 CE, apartado 1 –Protección de la confianza legítima – Principio general de igualdad*, en [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/comentarios/2006\\_22Jun\\_Uriol\(as182\).pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2006_22Jun_Uriol(as182).pdf)). (10/02/2012)

Estados no se puede considerar confiscatoria la situación en la que se encuentra. Respecto de la satisfacción del derecho de Bélgica y Alemania, esta debería ser elevada, calificándose como 4, al recibir Bélgica la integridad del impuesto y al mejorar Alemania su financiación al pasar de la exención a la imputación. En este contexto, vistas las circunstancias y los valores otorgados a cada derecho, no es necesario añadir una carga de la argumentación para justificar el derecho colisionador, porque se aprecia claramente que no se produce vulneración del derecho a la propiedad privada de Columbus y sus titulares.

#### 4. Resolución del caso C-67/08: Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren

Finalmente, la problemática a resolver en el caso Block se presenta mediante la doble imposición que se produce entre dos impuestos de sucesiones: el alemán y el español que, en opinión de la Sra. Block, restringe el principio de libre circulación de capitales regulados en los artículos 56 y 58 de la CE (actuales 63 y 65.3 TUE). Por un lado, la normativa alemana establece que no todos los bienes heredados que se encuentran en otro Estado miembro, distinto del que reside el causante (Alemania), dan lugar al derecho de imputación previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemán<sup>153</sup>. No obstante, según esta misma normativa el patrimonio en el extranjero, que da derecho a la imputación, no incluye ciertos elementos patrimoniales, tales como los créditos del capital que heredó la Sra. Block, aun cuando estos se encuentren situados en el extranjero. Por otro lado, en España, la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece en su artículo 7 que quedan sujetos los herederos no residentes en España «por obligación real respecto a los bienes y derechos, cualquiera "que sea su naturaleza que estuvieran situados, hubieran de cumplirse o pudieran ejercitarse en territorio español"»<sup>154</sup>.

En consecuencia, los mismos capitales que ya fueron gravados en España, por obligación real, también son gravados en Alemania sin posibilidad de deducir el impuesto español. Esta situación hace que estos créditos del capital quedaran gravados doblemente por el Impuesto sobre Sucesiones alemán y por el Impuesto sobre Sucesiones español. Respecto de la cuestión prejudicial presentada ante el TJUE, la resolución emitida sigue la misma tónica que las dos resoluciones anteriormente comentadas: niega la existencia de la vulneración de la libre circulación de capitales, ya que entiende que los artículos 56 y 58 de la CE no se oponían a la normativa de un Estado miembro, como el alemán, que no prevé la imputación del Impuesto sobre Sucesiones abonado en otro Estado miembro, como es el español, en el Impuesto sobre Sucesiones exigible en Alemania. Con lo cual nuevamente el TJUE obvia deliberadamente los derechos del contribuyente en franca predisposición hacia los del Estado.

Sin embargo, en consonancia con los casos anteriormente resueltos, la cuestión que es de interés no es propiamente el fallo del Tribunal respecto a la libre circulación de capitales, sino descubrir si la doble imposición que se produce, como resultado de la imputación del Impuesto sobre Sucesiones alemán y del español, vulnera el derecho fundamental a la propiedad privada de la Sra. Margarete Block. Aplicando la teoría alexyana los derechos que entran en colisión siguen siendo: el derecho a la propiedad privada, regulado en el artículo 17 de la CDFUE, y el derecho fundamental de Alemania y

<sup>153</sup> Apartado 12 de la STJUE, de 12 de febrero de 2009, Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren C-67/08 (NFJ031324).

<sup>154</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: Dictamen motivado de la Comisión», *Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal*, n.º 15-16, 2010, pág. 7.

España a recaudar el Impuesto sobre Sucesiones para afrontar los gastos públicos. En este caso el derecho colisionado y no satisfecho es el derecho a la propiedad privada de la Sra. Block, mientras que el derecho colisionador y satisfecho es el derecho de los dos Estados miembros, que perciben el ingreso del Impuesto sobre Sucesiones. Expuestos los derechos colisionadores. La cuestión, una vez expuestas las condiciones y el contexto en el que se encuentra esta colisión de derechos fundamentales, será averiguar si la satisfacción del derecho de los Estados compensa la no satisfacción del derecho fundamental de la Sra. Block, cosa que se determinará aplicando la fórmula del peso.

La Sra. Block, residente en Alemania, heredó en 1999, de un causante también residente alemán, un caudal relicto constituido, básicamente, por capital mobiliario en Alemania y en España por valor de 144.255 DEM y 994.494 DEM, respectivamente. Estos 994.494 DEM representan el total de la herencia; no obstante, la base liquidable sujeta a gravamen en Alemania fue de 579.000 DEM, de los cuales la Sra. Block tuvo que abonar al Estado español<sup>155</sup> la cuota de 207.565 DEM. Sin embargo, este no fue el único gravamen que se le impuso, sino que el propio ISD alemán volvió a gravar estos capitales depositados en instituciones financieras españolas porque, tal y como establecía el artículo 21.2.1 de la Ley del ISD alemán, no se preveía la imputación del ISD español en el alemán, por no considerarse los créditos del capital depositados en instituciones financieras situadas en España como *patrimonio en el extranjero*, ya que no se encontraban especificados como tal en el artículo 121 de la Ley de Valoración alemana. Con lo cual la Sra. Block se encontró con que:

«[...] las cuentas y depósitos bancarios fueron objeto de una doble imposición, como consecuencia de la aplicación de criterios distintos sobre el lugar en que se entienden situados dichos derechos: la residencia del deudor, en el caso español, con la consiguiente sujeción por obligación real, dado que los deudores eran entidades financieras españolas; y la residencia del acreedor (es decir, del causante), conforme la Ley alemana, lo que determinó la sujeción por obligación personal sin posibilidad de aplicar la deducción en la cuota del impuesto español, puesto que esta última ley solo permite aplicar la deducción a los bienes situados fuera de Alemania.<sup>156</sup>»

Las consecuencias que se derivaron de esta descoordinación en los puntos de conexión que sujetan el ISD español y alemán fueron dos: por una parte la doble imposición y por otra una carga impositiva con un tipo medio del 57,35 por 100 sobre la herencia de la Sra. Block. Margarete Block tuvo que abonar un importe del Impuesto sobre Sucesiones alemán de 124.500 DEM; si a esta cantidad le añadimos la cuota española de 207.565 DEM se genera un importe total de 332.065 DEM, cosa que supone ingresar en ambos Estados un 57,35 por 100 de su parte de la herencia. Situación que indica una clara confiscatoriedad sobre este caudal relicto, ya que la carga total que tuvo que soportar la Sra. Block superaba significativamente el umbral del 50 por 100<sup>157</sup>.

<sup>155</sup> Se especifica Estado español y no la Comunidad Autónoma donde estaba depositado el capital mobiliario, porque, tal y como establece el artículo 21.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el caso de la obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será siempre la establecida en la tabla que contiene el artículo 21.2, aplicable cuando las Comunidades Autónomas no hayan asumido las competencias normativas en Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>156</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «La herencia de la Sra. Block y la STJCE 12 febrero 2009: la necesidad de modificar los criterios de sujeción al ISD por obligación real», *Quincena Fiscal. Revista de actualidad fiscal*, n.º 7, 2009, pág. 8.

<sup>157</sup> Con más razón existe confiscatoriedad si se entiende –igual que el banquero suizo Hans-Dieter Vontobel– que «Quien se ve obligado a pagar más del 50 por 100 de los ingresos que ha obtenido legalmente se encuentra esclavizado de hecho por el Estado y necesita especial protección y ayuda». (TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, ob. cit., pág. 71).

Partiendo de este contexto, y con unas cifras que constatan la confiscatoriedad por parte de los Estados hispano y germano, al sopesar ambos derechos, se demuestra que resulta imposible compensar la insatisfacción del derecho a la propiedad de la Sra. Block. La insatisfacción del derecho a la propiedad de la contribuyente debe calificarse como grave y recibir la calificación de 4, frente a una satisfacción leve, calificada de 1, del derecho de España y Alemania. No obstante, como carga de la argumentación, a favor de ambos Estados miembros, para equilibrar la balanza 4-1, debe resaltarse la falta de un convenio bilateral que contemple las fórmulas para evitar la doble imposición<sup>158</sup> –situación perfectamente legítima, ya que los Estados pueden tener la normativa interna que consideren oportuna para sus intereses–. Sin embargo, este no debería ser argumento suficiente como para equilibrar la balanza, puesto que se demuestra palmariamente que los Estados miembros obvian el derecho a la propiedad de sus ciudadanos, haciendo que la confiscatoriedad sea una práctica tolerada. Por esta razón, en este caso concreto, dadas las circunstancias que lo envuelven y el perjuicio que se le ocasiona a la contribuyente –pues el monto total de la doble imposición se acerca al 60% de la herencia percibida– existe una flagrante vulneración al derecho fundamental a la propiedad privada.

Ante esta situación de doble imposición lo más viable sería plantear el establecimiento de un convenio bilateral entre España y Alemania, ya que solucionaría los conflictos tributarios generados por los Impuestos sobre Sucesiones. Es decir, si ambos Estados –y también los demás Estados miembros– considerasen la posibilidad de equiparar los criterios de conexión de uno y otro impuesto resolvería en gran medida el problema de la doble imposición<sup>159</sup>. En opinión de Ramón FALCÓN Y TELLA, si se atendiese la sujeción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según el lugar de residencia del causante titular de la cuenta o depósito y se olvidase la residencia de la entidad financiera, como hace España<sup>160</sup>, para los herederos no residentes, estos quedarían sujetos a un solo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el del país de residencia del causante.

#### IV. CONCLUSIONES

Después de conjugar, en este Trabajo Final de Carrera, la teoría de la proporcionalidad de Robert ALEXY con el fenómeno jurídico de la doble imposición dentro de la UE, a fin de comprobar la tesis esbozada en el planteamiento del trabajo –donde se especulaba sobre una posible vulneración del derecho a la propiedad privada producida por la doble imposición– en base a los resultados obtenidos de la investigación, se extraen unas breves, pero contundentes, conclusiones:

##### I. La metodología de Robert ALEXY corrobora el planteamiento con el que se inicia este trabajo y permite constatar que en ciertos casos los contribuyentes europeos, cuyas rentas se ven afectadas...

<sup>158</sup> Las soluciones clásicas para la doble imposición son: exención íntegra, exención con progresividad, imputación íntegra o imputación ordinaria (Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1994, pág. 60)

<sup>159</sup> «If she had been granted a tax credit for the inheritance taxes paid in Spain, the German inheritance tax would have been reduced from the actual €63,655 to €0» (NÆSS-SCHMIDT, H.S; PEDERSEN, T.T.; HARHOFF, F.; WINIARCZYK M. y CHRISTIAN JERVELUND, C.: *Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double taxation in the EU*, Copenhagen Economics, 2010, pág. 45).

<sup>160</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Los puntos de conexión en el ISD...», ob. cit., pág. 10 y FALCÓN Y TELLA, R.: «La herencia de la Sra. Block y la STJCE...» ob. cit., 2009, pág. 10.

tadas por la doble imposición, sufren un trato desproporcionado y confiscatorio por parte del Estado –o Estados implicados– que menoscaba su capacidad económica e incide directamente en su patrimonio, es decir, en su propiedad privada. Por tanto, la metodología alexyana puede considerarse adecuada al objetivo pretendido, pues nos ha permitido constatar que, en ocasiones, la doble imposición vulnera el derecho fundamental a la propiedad privada. La aplicación de la fórmula alexyana indica que en dos de los tres casos en los que se ha ensayado, Kerckhaert-Morres y Block, existe el menoscabo de este derecho fundamental. Principalmente, porque no hay proporcionalidad en la aplicación de los tributos por parte de los Estados miembros.

Vista la existencia de la vulneración de la propiedad privada, al quedar la balanza de la Justicia desequilibrada, tal y como se ha demostrado con la fórmula del peso de Robert ALEXY, lo ideal tiene que ser el reequilibrio, que se restaure la Justicia en los casos de los Sres. Kerckhaert y Morres y la Sra. Block. Así, pues, cabe plantearse finalmente cuáles serían las posibles soluciones que devolviesen la proporcionalidad a ambos casos y, así, hacer Justicia. En primer lugar, en el asunto Kerckhaert-Morres la desproporción que provoca la vulneración del derecho a la propiedad de los Sres. Kerckhaert y Morres viene dada por el quebrantamiento del CDI establecido entre Bélgica y Francia, por parte del Estado belga. Una posible solución genérica –no específica al caso en cuestión– sería el obligado cumplimiento del Convenio por parte del Estado, de modo que lo establecido en el mismo prevaleciera ante cualquier normativa interna. Un CDI es una norma de Derecho internacional entre dos Estados, por lo que un solo Estado no puede dejar de aplicarlo, y menos aún en favor de una normativa interna.

Una solución concreta al caso Kerckhaert-Morres podría darse en la imputación de las rentas. Según el artículo 178.3 del código belga, el gravamen del 25 por 100 aplicable a las rentas de los Sres. Kerckhaert y Morres es un tipo especial; además, se trata de un tipo único, no progresivo, por lo que, en este caso en concreto, no podría aplicarse una exención progresiva, como se ha mencionado en el caso Block, sino que la imputación del tipo del 15 por 100 pagado en Francia en el 25 por 100 a pagar en Bélgica sería la justa medida para procurar un ejercicio proporcional de los derechos en colisión. Tanto Bélgica como Francia verían satisfecho su derecho a percibir las rentas de los contribuyentes para sufragar el gasto público, por lo que no cabría esperar confiscación sobre las rentas del matrimonio Kerckhaert-Morres, que no vería vulnerado su derecho a la propiedad privada.

En segundo lugar, en el caso Block, en vista de que el problema de la doble imposición se inicia por la descoordinación en cada Estado del punto que conecta al contribuyente con el pago del impuesto, el primer paso para solucionar la doble imposición consistiría en equiparar los puntos de conexión existentes en España y Alemania en los Impuestos sobre Sucesiones pertinentes. Lo más adecuado sería que el punto fuese la residencia del causante, de este modo solo se gravaría una vez al heredero, y este solo pagaría el Impuesto sobre Sucesiones en el Estado de residencia del causante. Si se hubiera hecho así la Sra. Margarete Block solo hubiera tenido que abonar el impuesto en Alemania. En este caso, la legislación a cambiar sería la española, donde la conexión no es personal sino real. El segundo paso consistiría en establecer un CDI sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre el Estado español y alemán, en el que se especificase este punto de conexión común y la solución ante la doble imposición que se le asocia. La solución posible podría hallarse entre una imputación o una exención progresiva. De esta manera los dos Estados, en mayor o menor medida, satisfarían su derecho a

percibir el ingreso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder sustentar el gasto público. En consecuencia, ni la Sra. Block ni los Estados miembros verían vulnerados sus derechos y se equilibraría la balanza de forma proporcional, dando a cada parte su derecho <sup>161</sup>.

- II. Actualmente ninguna normativa comunitaria obliga, en sentido estricto, a los Estados miembros a eliminar la doble imposición, salvo que los mismos Estados establezcan convenios entre ellos que eliminen o atenúen esta práctica. Por lo tanto, ante casos de doble imposición, en los que está en juego la prevalencia de unos derechos reconocidos constitucionalmente por la UE, frente a los derechos y potestades de los Estados miembro –como en el caso Kerckhaert-Morres frente a Bélgica o en el caso Block frente a Alemania–, el TJUE tiende a pronunciarse a favor de los Estados miembros considerando que no existe vulneración de las libertades europeas, aunque con ello contribuya y consienta la vulneración de los derechos fundamentales de la ciudadanía europea –el derecho a la propiedad privada en ambos casos–.

No obstante, hay que considerar que el TJUE resuelve exclusivamente en base a unas cuestiones prejudiciales y no dispone de apoyo normativo que le faculte ante la posibilidad de reflexionar y profundizar sobre posibles vulneraciones de derechos fundamentales si las prejudiciales no lo demandan. La ausencia de apoyo normativo se debe a la complejidad que entraña encontrar una estructura normativa que se adecue a los principios fundamentales de la UE y sea, a la vez, compatible con la legislación fiscal de los Estados miembros. Sin embargo, esto no debería ser impedimento para que desde las propias instituciones comunitarias se introdujeran medidas complementarias que, aunque se ajustaran exclusivamente al ámbito de la Justicia europea, ante situaciones en que resulten afectados los derechos fundamentales, permitieran al Tribunal implementar nuevos criterios, que tal vez no se han tenido en cuenta en las cuestiones prejudiciales planteadas, pero que, sin embargo, podrían mejorar sustancialmente las soluciones dadas por el TJUE.

- III. La vulneración del derecho a la propiedad privada en Kerckhaert-Morres y en Block evidencia el perjuicio que puede llegar a causar la doble imposición sobre la propiedad de los contribuyentes europeos, con lo cual no basta con solucionar estos dos casos concretos, ya que el problema seguirá existiendo mientras la situación del Derecho tributario no cambie en el seno de la Unión. En un contexto como el actual, en el que debido a la falta de acuerdo entre los Estados miembros respecto a la tributación directa, se están vulnerado derechos y libertades, cabría establecer una solución global. Se podría pensar en un Convenio Europeo, con calidad de norma europea –es decir, supranacional y con aplicabilidad en toda la UE– en el que se estableciesen cuáles deben ser los puntos de conexión al que someter a los contribuyentes europeos en cada caso de doble imposición entre cualquier Estado miembro, evitando así dicho fenómeno y, por consiguiente, el efecto negativo que supone el menoscabo a los derechos de los contribuyentes.

<sup>161</sup> Cabe añadir que la reciente Recomendación 2011/856/UE, de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones otorga desgravaciones fiscales para los bienes muebles e inmuebles situados en otros Estados miembros, diferentes del de la residencia habitual del heredero. Si este tipo de medidas no fuera tan solo una Recomendación, sino que tuviera fuerza de Directiva –es decir, que fueran de naturaleza obligatoria–, la mayor parte de la problemática que genera la doble imposición –y que se dan en el marco del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones– se vería amainada. No obstante, es importante reconocer el avance que supone una Recomendación de estas características, por parte de la Comisión; ya que supone un avance, sin precedentes, para la protección de los derechos de los contribuyentes.