

**AUTÓNOMAS, MA NON TROPPO...
REFLEXIONES SOBRE LA AUTONOMÍA FISCAL
DE LOS ENTES INFRA-ESTATALES, A LA
LUZ DE LA SENTENCIA GEURTS**

(STJUE de 25 de octubre de 2007, C-464/05)

JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA

Investigador (FPI) del grupo de investigación «Impuestos y Gasto Público», Área de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Extracto:

PARTIENDO de un comentario crítico de la sentencia *Geurts* (TJUE, de 25 de octubre de 2007, C-464/05) en el presente estudio se analizan los reflejos dogmáticos que la sentencia puede suponer para el ordenamiento jurídico español en materia de tributación autonómica y local. En la parte primera se procede a la identificación y comentario de las principales temáticas abordadas en la sentencia, destacando los puntos de innovación o ruptura con relación a los elementos estables de la jurisprudencia europea. En la segunda parte se procede a un análisis crítico del impacto de la sentencia en el ordenamiento jurídico español. Partiendo de una revisión crítica de la estructura normativa vigente, el autor reflexiona sobre los efectos que la sentencia puede provocar en marco de la tributación infra-estatal, en supuestos que conlleven el ejercicio de una libertad de circulación, sean estos pluri-localizados o meramente internos. En relación con los últimos, indudablemente más sensibles, son estudiadas las tres potenciales construcciones metodológicas adoptables. Por último, se ilustra con el escrutinio normativo del ordenamiento de una comunidad autónoma el impacto en concreto de aquella que se puede considerar la más trascendental sentencia del Tribunal de Justicia en los últimos tiempos.

Palabras clave: autonomía, igualdad, tributario, europeo e infra-estatal.

Sumario

Introducción.

1. Planteamiento general.

Parte Primera.

2. Síntesis del pronunciamiento jurisdiccional.
3. Comentario.
4. Algunas conclusiones intermedias.

Parte Segunda.

5. La sentencia *Geurts*: ¿una sentencia de muerte para las autonomías españolas?
6. Especificidades de nuestro ordenamiento en materia de tributación regional y local.
7. El ordenamiento comunitario y el reparto territorial de competencias en materia tributaria.
8. Las competencias de los entes infra-estatales y la igualdad tributaria...
9. ¿Es Galicia una Comunidad Autónoma fiscalmente discriminatoria?
10. Conclusiones.

NOTA: El autor agradece la inestimable contribución del profesor Juan José Nieto Montero, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela plasmada en largas horas de discusión y debate. Se agradece también a Rafael Busto Cuiñas por su minuciosa labor de revisión lingüística. No obstante, los eventuales errores deben ser directamente imputados al autor. Con el autor se puede contactar a través del siguiente *e-mail*: joaofelixpinto-nogueira@gmail.com. El presente artículo se cerró el 31 de enero de 2009.

INTRODUCCIÓN

1. PLANTEAMIENTO GENERAL

¿Está la potestad normativa-tributaria de un ente infra-estatal limitada por consideraciones de derecho comunitario? ¿Puede el Tribunal de Justicia analizar la compatibilidad de una disposición tributaria regional o local con las libertades comunitarias? ¿Si una comunidad autónoma limita determinados beneficios fiscales a sus residentes, puede un residente de otra comunidad autónoma oponer la invalidez de la disposición por obstaculizar el ejercicio de las libertades fundamentales e impedir la existencia de un verdadero mercado único?

Las inquietudes expuestas no son más que una pequeña parte de las reflexiones suscitadas por la sentencia *Geurts*¹. Esta sentencia, además de una interesante incursión en los límites de las libertades comunitarias, así como de las relaciones que entre las mismas se establecen, constituye el punto de partida para una discusión hace mucho aguardada: la relación entre los ordenamientos tributarios infra-estatales y el ordenamiento comunitario.

La sentencia constituye únicamente la punta del iceberg. Creemos que en breve despuntarán un conjunto de discusiones sobre la estructura interna de los sistemas tributarios. Así, resulta de suma importancia que la doctrina preste atención a este tema, de modo que se tome conciencia de las eminentes transformaciones que la tributación autonómica y local puede sufrir.

En este estudio procuraremos no solo identificar las implicaciones dogmáticas directamente derivadas de *Geurts*, sino también prever las posibles transformaciones que la misma puede inducir. Así, dividiremos estas reflexiones en dos segmentos lógicos autónomos. En el primero analizaremos el recorte normativo-jurisprudencial de la sentencia, bien como los efectos directamente extraíbles de la misma para los Estados miembros. En el segundo momento nos dedicaremos a las consecuencias *extra judicium* que la sentencia puede comportar para la configuración sistémica de los modelos de tributación infra-estatal europeos, utilizando como paradigma el caso español.

¹ Sentencia del TJUE, de 25 de octubre de 2007, C-464/05 (NFIJ029062).

PARTE PRIMERA

2. SÍNTESIS DEL PRONUNCIAMIENTO JURISDICCIONAL

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 234 del Tratado de las Comunidades Europeas ², el *Rechbank van eerste aanleg te Hasselt* ³ requiere al Tribunal de Justicia ⁴ que se pronuncie sobre la compatibilidad con el derecho comunitario –en concreto con las libertades de establecimiento y de circulación de capitales– de un beneficio fiscal previsto en una normativa de origen belga sobre tributación sucesoria.

Empezaremos por una breve descripción de los cuadros normativos y fácticos en que se movió la decisión. Seguidamente identificaremos el núcleo del litigio así como la cuestión prejudicial. Terminaremos este apartado con la exposición de los puntos neurálgicos de la argumentación del tribunal.

2.1. Cuadro normativo.

De conformidad con el «*Code des Droits de Succession*» belga ⁵, el impuesto sobre sucesiones de los residentes grava la totalidad del patrimonio recibido por los herederos *mortis causa*, minorándose el mismo en el importe de las deudas de la herencia (§ 5) ⁶. En el ordenamiento belga, la competencia normativa para determinar los tipos y las exenciones en materia de tributación sucesoria es atribuida a sus regiones (estados federados), que las regulan en relación a las herencias abiertas en su territorio (§ 5) ⁷.

Ejerciendo esa facultad, el parlamento flamenco, mediante decreto, introdujo el artículo 60 bis del mencionado código ⁸ en el cual se exime de la tributación los activos correspondientes a una

² Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas, firmado en Roma en 25 de marzo de 1957. Salvo indicación en contrario la numeración utilizada se refiere a la versión consolidada de este tras la modificación operada por el Tratado de Niza, de 26 de febrero de 2001.

³ Se trata de un órgano jurisdiccional del ordenamiento jurídico belga.

⁴ Nos referimos al órgano jurisdiccional principal del ordenamiento comunitario, comúnmente conocido como Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pero sencillamente descrito en el artículo 7 TCE como «Tribunal de Justicia».

⁵ Código del impuesto sobre sucesiones, aprobado por el Real Decreto n.º 308, de 31 de marzo de 1936 y convalidado por la Ley de 4 de mayo de 1936.

⁶ En la ausencia de otra indicación, la numeración indicada entre paréntesis se refiere a los párrafos de la sentencia.

⁷ La competencia es atribuida por el artículo 3, § 1, 4 de la «*Loi spéciale relative au financement des communautés et des régions*», de 16 de enero de 1989 (Ley especial relativa a la financiación de las comunidades y regiones) en la redacción introducida por la «*loi speciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions*», de 13 de julio de 2001 (Ley especial relativa a la refinanciación de las comunidades y a la ampliación de las competencias tributarias de las regiones).

⁸ Como esclarece la abogada general «Con arreglo a los artículos 3, apartado 4, y 4, apartado 2, de la Ley especial de 16 de enero de 1989 relativa a la financiación de las comunidades y regiones, y habida cuenta de que la sucesión del causante se abrió en la Región Flamenca, el artículo 60 bis del *Wetboek van Successierechten* resulta aplicable al caso de autos en su

empresa familiar o a las participaciones en una empresa familiar, cuando al menos un 50 por 100 de la empresa fuera detentada por el *de cuius* o por su cónyuge (§ 6).

Dicha exención se supeditaba al cumplimiento de un conjunto de condiciones. Entre otras, se exigía:

- i) Que en los tres años anteriores al fallecimiento, la empresa familiar hubiera empleado al menos cinco trabajadores en la Región Flamenca (art. 60 bis, n.º 5, § 1 del *Code*);
- ii) Que en los cinco años posteriores al fallecimiento, el número de trabajadores en la Región Flamenca se mantuviera estable (art. 60 bis, n.º 5, § 4 del *Code*).

Se preveía, también, la posibilidad de un aprovechamiento limitado de la exención. Si el número de trabajadores situados en Flandes fuera inferior a 5, se podría recurrir a una prorratización de la exención de modo proporcional a ese número de trabajadores (80% exento para cuatro trabajadores, 60% exento para tres trabajadores y así sucesivamente (art. 60 bis, n.º 5, § 2 del aludido código).

Para poder beneficiarse de la exención, los herederos deberían además presentar un certificado, emitido por el «gobierno flamenco», demostrativo del cumplimiento de otros requisitos de índole sustancial y formal.

2.2. Cuadro fáctico.

La situación material controvertida que dio origen a la petición de decisión prejudicial fue un litigio donde se oponían los herederos del Sr. J. Vogten a la administración tributaria belga (§ 7 y 10).

El Sr. J. Vogten era un ciudadano holandés que, en el momento de su fallecimiento (6 de enero de 2003), había residido más de cinco años en territorio flamenco. Como herederos, en sucesión *ab intestata*, dejó su mujer y su hijo (la Sra. M. Geurts y el Sr. D. Vogten), ambos neerlandeses (§ 7). En el momento del fallecimiento, el patrimonio del Sr. Vogten y de su mujer estaba constituido, entre otros activos, por: i) 100 por 100 de las participaciones sociales de dos sociedades neerlandesas; ii) un crédito de 1.110.568 euros frente a la primera sociedad (§ 8).

Las sociedades tenían domicilio social en Maastricht (Países Bajos) y empleaban, por lo menos en los tres años anteriores al del fallecimiento, nueve y dieciocho trabajadores en territorio holandés, respectivamente (§ 9).

En el 4 de agosto de 2003, y para evitar eventuales multas, recargos e intereses, los herederos abonan la cuantía de 839.485,60 euros, a título de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aunque el pago haya sido inmediata y tempestivamente impugnado (§ 10 de la sentencia y § 7 de las conclusiones).

versión aplicable a las sucesiones que se abren en la Región Flamenca» –cfr. Conclusiones de la abogada general Juliane Kokott, en este caso, presentadas el 15 de febrero de 2007 (que, en adelante, denominaremos «conclusiones»).

2.3. El litigio y la petición prejudicial.

La ley belga en materia de tributación sucesoria recurría para la delimitación de su competencia al criterio de la residencia habitual del *de cuius*, razón por la cual se declaraba competente en este supuesto –aspecto que no fue discutido por ninguna parte–. El litigio se circunscribía a la posibilidad de aplicación de la exención prevista en el artículo 60 bis del *Code* sucesorio a diversos elementos de la herencia del Sr. J. Vogten.

La administración tributaria denegó la aplicación de la exención, dado que una de las condiciones expresamente exigidas por la normativa no se verificaba, a saber, el empleo de un cierto número de trabajadores en Flandes. Por su parte, los herederos alegaban que la limitación de esa exención era incompatible con el derecho comunitario por lo que podrían aprovecharse de la misma cuando ese requisito relativo al número de trabajadores se verificase, fuese cual fuese el territorio en el cual se cumpliera (§ 11).

Frente al litigio, el órgano jurisdiccional que apreciaba la cuestión (el *Rechbank van eerste aanleg te Hasselt*) decidió suspender la instancia y plantear la siguiente cuestión prejudicial (§ 11)⁹:

«¿Debe interpretarse el derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones de [...] un Estado miembro, en este caso, el artículo 60 bis del *Code des droits de succession* [...] una disposición que exime al causahabiente del difunto, esto es, al heredero, del impuesto sobre sucesiones que grava las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo siempre que la sociedad haya empleado a un mínimo de cinco trabajadores durante los tres años anteriores al fallecimiento, pero que limita esta exención al supuesto de que se haya empleado a [estos] empleados en una zona determinada de este Estado miembro (en particular, la Región Flamenca)?».

2.4. Argumentación y decisión.

La primera cuestión de que se ocuparon los jueces fue la determinación de la libertad eventualmente violada. A pesar de que la cuestión prejudicial se refería tanto a la libertad de establecimiento como a la de libre circulación de capitales (§ 11), el tribunal decidió fijarse solo en la primera, considerando que una eventual violación de la libre circulación de capitales en este caso sería «la consecuencia ineludible de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento» que «no justifica[ba] un examen de la citada medida a la luz de lo dispuesto en los artículos 56 CE a 58 CE» (§ 16).

A continuación el tribunal examinó el criterio utilizado por la norma nacional para la diferenciación de tratamiento. Consideró que el «criterio del lugar en que la sociedad (...) emplea durante

⁹ Reproducimos aquí la cuestión prejudicial en la versión que nos presenta el Tribunal de Justicia. *Infra* identificaremos y comentaremos los diversos cortes de que la misma fue objeto.

un determinado período de tiempo a un determinado número de trabajadores» (§ 19) era susceptible de producir el mismo resultado que una discriminación en razón de la nacionalidad o del domicilio social (§ 20) una vez que se trata de un criterio que «indiscutiblemente, puede cumplir más fácilmente una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro» (§ 21).

Sancionada la discriminación, había que evaluar si la misma podría justificarse por una excepción cualquiera prevista en el tratado o por un motivo imperioso de interés general (§ 26). Se evaluó la procedencia de dos excepciones: i) «el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias ponga en peligro la continuidad de las empresas familiares y, con ello, de los puestos de trabajo que proporcionan» (§ 27), e; ii) «la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales» (§ 28).

Perentoriamente ambas fueron rechazadas. Y, en ambas, el razonamiento fue muy similar: la violación del requisito de la necesidad. En cuanto a la primera se hizo notar que las dificultades de continuidad de las empresas familiares y de los puestos de trabajo creados por estas se verifican tanto en las sociedades domiciliadas en Flandes como en las domiciliadas en otros territorios de la Unión (§ 27). En lo referente a la segunda, simplemente porque su prosecución era posible a través de una medida menos restrictiva como la atribución, a los sujetos pasivos afectados, de la facultad de presentar las pruebas que estimasen suficientes para la demostración del cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa (§ 28).

Con base en lo expuesto, concluyó por declarar la incompatibilidad de la medida con el ordenamiento comunitario, lo que expuso en los siguientes términos: «a falta de una justificación válida, el artículo 43 CE se opone a una norma tributaria de un Estado miembro en materia de impuesto sobre sucesiones que excluye de la exención de dicho impuesto prevista para las empresas familiares a las empresas que empleen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en otro Estado miembro, mientras que concede dicha exención cuando los trabajadores están empleados en una región del primer Estado miembro» (§ 30).

3. COMENTARIO

3.1. Una primera aproximación a las temáticas.

Con apenas 30 párrafos, la sentencia *Geurts* es la más corta que el Tribunal de Justicia dictó en 2007 en materia de tributación directa. Y, no obstante su brevedad literal, es quizás una de las sentencias que más impacto puede provocar en el edificio dogmático tributario.

En su recorrido argumental el tribunal, de forma meticulosa, toca diversas temáticas sensibles de la fiscalidad directa, presentando algunas novedades en relación con su posicionamiento tradicional o clásico. En este apartado analizaremos algunas de esas cuestiones. Empezaremos por comentar el modo en que el tribunal configuró la cuestión de la tributación sucesoria. A continuación discuti-

remos la opción del tribunal en considerar solo la libertad de establecimiento. Comentaremos aun una eventual re-configuración del operador de discriminación operado por la sentencia, así como la legitimidad de la argumentación en materia de causas de justificación. Terminaremos esta primera parte con una apreciación preliminar del tema de la tributación infra-estatal, solo utilizando los datos normativos directamente derivados de la sentencia.

3.2. Derecho sucesorio.

No es la primera vez que una norma en materia de tributación sucesoria es llevada a la apreciación de la corte luxemburguesa.

La primera vez se verificó en 2000, en la sentencia *Epson*¹⁰. Pero, en realidad, no se puede decir que se haya introducido verdaderamente el tema en la esfera comunitaria. Es verdad que la norma *sub judicio* estaba prevista en la normativa tributario-sucesoria portuguesa. Pero la cuestión principal se limitaba a la subsunción del mecanismo de retención previsto en esa normativa al concepto de «impuesto sobre los lucros distribuidos» de filiales a sociedades madre, previsto en el artículo 5, n.º 4 de la Directiva 90/435/CE del Consejo¹¹ –y, a la posible incompatibilidad de la disposición con el establecido en esa Directiva.

Ya en el asunto *Barbier*¹², la discusión se refería a un punto concreto del régimen tributario-sucesorio neerlandés, en concreto, con la definición de la base imponible. Lo que se pretendía era saber si la opción del legislador nacional de limitar una determinada reducción de la base imponible (en virtud de la existencia de una «obligación incondicional» que gravase el derecho de propiedad del *de cuius*) a las situaciones en que el *de cuius* fuera residente en los Países Bajos era o no compatible con el derecho comunitario. No obstante la complejidad de elementos considerados, el tribunal consideró que una disposición con esa limitación era inadmisibles por violación de la libertad de circulación de capitales.

El ordenamiento tributario-sucesorio neerlandés fue de nuevo cuestionado en *van Hilten*¹³, siendo el asunto también analizado a la luz de la libre circulación de capitales. Aquí la norma no se refería a la base imponible, sino al elemento personal del tributo. En el sistema neerlandés se gravaba el valor de la totalidad de los bienes transmitidos por residentes, teniendo la cualidad de «residente» todo el nacional que, no obstante haber dejado el país, falleciese o hiciese una donación en el período de diez años contados a partir del momento de la partida. Pero, y en compensación, se permitía la deducción de todo el impuesto cobrado en el Estado de acogida. El Tribunal de Justicia consideró que el sistema neerlandés no suponía una violación de la libertad de circulación de capitales por lo que no debería ser declarada su incompatibilidad con el derecho comunitario.

¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2000, *Epson*, C-375/98.

¹¹ No deja de ser curioso observar que el ordenamiento a que se refiere este primer pronunciamiento abolió este impuesto pocos años después de la sentencia.

¹² Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01.

¹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de febrero de 2006, *van Hilten*, C-513/03.

Ya posteriormente a *Geurts*, el tribunal retomó el tema en *Jäger*¹⁴ y en *Eckelcamp*¹⁵.

En el primero el órgano jurisdiccional remitente cuestionaba la compatibilidad con la libre circulación de capitales de una norma alemana que, a efectos del cálculo del valor de bienes agrícolas y forestales, distinguía los bienes situados en Alemania de los situados en otro Estado miembro. Así, i) si el bien estuviese situado en Alemania era aplicable un «procedimiento especial de valoración» que llevaba a que fuera apenas considerado cerca del 10 por 100 de su valor, mientras que si el bien estuviese situado en otro Estado miembro se computaría todo su valor venal; ii) si el bien estuviese situado en Alemania disfrutaría de una «exoneración fiscal» que llevaba a que el valor residual apenas fuera considerado en el 60 por 100 de su importe, mientras que si el bien estuviera situado en otro país no podría beneficiarse de dicha «exoneración». El tribunal consideró esta normativa violadora de la libre circulación de capitales.

Por último, en *Eckelcamp*¹⁶ se declaró incompatible con la libertad de circulación de capitales la normativa de Flandes, relativa al cálculo de impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales sobre un bien inmueble, que no prevé la deducibilidad de las deudas que gravan dicho bien inmueble cuando el causante cuya sucesión se abre residía, en el momento de su fallecimiento, no en ese Estado, sino en otro Estado miembro, mientras que la deducibilidad mencionada si que es posible en caso de que el causante en cuestión residiese, en el momento de fallecer, en el Estado en el que se encuentra el bien inmueble objeto de la herencia¹⁷.

Como vemos, el tema de la tributación sucesoria, quizás por el acentuado elemento *in rem* del tributo, quizás por su progresivo abandono por los sistemas europeos acaba por tener un papel muy secundario en el panorama jurisprudencial tributario europeo. E incluso la Comisión demuestra una cierta letargia en esta temática: no obstante la existencia de otros ordenamientos con normas problemáticas, el único caso pendiente fue planteado a través del mecanismo del artículo 234 TCE¹⁸.

Las sentencias anteriores en materia sucesoria existentes no se mostraban de gran utilidad para la situación planteada en *Geurts* por lo que fue necesario recurrir a los precedentes fijados en otras ramas tributarias –procedimiento que confirma la tendencia de homogeneidad con la que últimamente se vienen a tratar los casos en materia de fiscalidad directa.

3.3. Libertades aplicables.

Los demandantes, así como el órgano remitente, invocaron una alegada violación de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales. No obstante solo la primera fue analizada por el tribunal.

¹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06.

¹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp vs Bélgica*, C-11/07.

¹⁶ Sentencia del Tribunal de 11 de septiembre de 2008, ya citada.

¹⁷ Cfr. conclusiones de la citada sentencia.

¹⁸ Asunto C-67/08, *Margarete Block* (con sentencia anunciada para el 12 de febrero de 2009).

Tradicionalmente, en fiscalidad directa, el tribunal recurría a una apreciación «plurifásica y paritaria», esto es, alegada la violación de más de una libertad fundamental, era planteada la posible limitación o compresión de la esfera de protección de las diversas libertades en causa y se hacía una evaluación independiente en relación a cada una de ellas ¹⁹.

En los pronunciamientos más recientes verificamos una inflexión en esta orientación. Quizás asentándose en una idea de economía procesal, el tribunal tiende a determinar, en primer lugar, cuál es la «libertad predominante» y, en consecuencia, a analizar la cuestión de compatibilidad únicamente en función de esa libertad ²⁰. La sentencia *Geurts* es un claro ejemplo de esta nueva orientación ²¹, que se puede sintetizar en un conjunto de reglas orientativas:

- En caso de conflicto positivo entre la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales y pagos, tiende a prevalecer la primera ²².
- En caso de conflicto positivo entre la libertad de prestación de servicios y las libertades de establecimiento o de circulación de capitales y pagos, tienden a prevalecer estas últimas ²³.
- La libertad general de circulación (art. 18 CE) ²⁴ tiene expresión específica en la libertad de prestación de servicios, por lo que cede en relación con esta (o sea, solo es examinada cuando no sea aplicable la libertad de prestación de servicios) ²⁵.

Además de esa apreciación monofásica, *Geurts* interrumpe una tradición consolidada de análisis de los supuestos de tributación sucesoria a la luz de la libertad de circulación de capitales ²⁶. Tradición esa que, además, se retomó en la sentencia *Jäger* ²⁷. Por lo que se puede cuestionar la legitimidad del encuadre de un supuesto tributario sucesorio en la esfera de la libertad de establecimiento.

¹⁹ Un ejemplo –y reciente– de este tipo de razonamiento, se puede encontrar en la sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Comisión vs. Alemania*, C-318/05. Para una lectura actualizada del problema de la jerarquización de las libertades fundamentales *vide* METZLER, Vanessa, «The relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation» en: LANG, Michael, PISTONE, Pasquale, SCHUCH, Josef e STARINGER, Claus (Coord.); *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Wien, Linde Verlag, 2008, págs. 41-43.

²⁰ No se puede decir que esta última tendencia presente diferencias sensibles en el razonamiento jurisprudencial. De hecho, ya antes, cuando apreciaba separadamente cada una de las libertades, el tribunal normalmente seguía un razonamiento idéntico para cada una de ellas, no siendo poco frecuentes los casos de mera remisión.

²¹ A título de ejemplo véanse las sentencias de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05 y de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, C-451/05.

²² En este sentido véanse las sentencias de 14 de octubre de 2004, *Omega*, C-36/02, de 12 de diciembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, § 32 y 33, de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, § 34, de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, ya citada, § 24 y de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, ya citada, § 58.

²³ Cfr. sentencia de 3 de octubre de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04.

²⁴ Definida genéricamente como «el derecho de cualquier ciudadano de la Unión de circular y permanecer libremente en el territorio de los estados miembros» –cfr. sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz*, C-76/05, § 34.

²⁵ Como ejemplos véanse las dos sentencias de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz*, ya citada, § 34 y *Comisión vs. Alemania*, C-318/05, § 32.

²⁶ Siguiendo así las conclusiones de la abogada general en este asunto, ya citada, § 22 a 27. En estos párrafos explica cómo, en contraste con la posición que había defendido anteriormente (de que la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales se pueden aplicar de forma paralela), que en este fallo se debería apreciar solo la violación de la libertad de establecimiento –la cual consideraba como la libertad afectada de modo esencial.

²⁷ Sentencia de 17 de enero de 2008, ya citada.

En *Geurts* se tuvo en cuenta más la función económica de la norma que el impuesto en que la misma se insertaba. Dicha función consistía en conceder un beneficio a las pequeñas sociedades o sociedades familiares que creasen trabajo, dinamizando el mercado laboral. Dada la canalización del beneficio para las estructuras empresariales, tanto la abogada general como el tribunal optaron considerar prevalente la libertad de establecimiento. Pero aun así, siguiendo vías distintas.

La abogada se fijó en la situación material –en la detentación, por parte del *de cuius* de 100% del capital social de dicha «sociedad familiar» (§ 16 de sus conclusiones). El tribunal, por su parte, consideró el recorte normativo de la disposición, que atribuya la exención a las «sociedades familiares»²⁸, o sea «aquellas de cuyo capital social, al menos en un 50 por 100 fue titular el causante, solo o con sus familiares cercanos, durante los tres años anteriores a su fallecimiento». De todos modos ambos concluyen que las participaciones sociales detentadas (en concreto o en abstracto) permitían tanto al *de cuius* como a sus sucesores una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad en cuestión y les permitía determinar sus actividades.

No creemos que, no obstante la pertinencia de la argumentación, se trate del único o, quizás, del mejor razonamiento. En materia de sucesiones, la intervención tributaria se dirige a auscultar las manifestaciones de riqueza que resultan de la adquisición derivada de un determinado patrimonio. El legislador se dirige al flujo patrimonial que se genera entre fallecido y herederos, y a la capacidad económica que los herederos pasan a manifestar en virtud de ese flujo²⁹. Se pueden establecer reglas distintas para los diversos elementos que componen ese patrimonio, los cuales, es cierto, pueden provocar efectos negativos en materia de todas las libertades de circulación comunitariamente protegidas. Pero el fundamento base de la intervención es la tributación de un flujo patrimonial: un flujo de capitales.

Estas consideraciones permiten, *per se*, que se considere la procedencia de un eventual desvío con relación a las reglas expuestas anteriormente que –como hemos dicho en un momento anterior– se presentan como meramente tendenciales. Creemos que la mejor solución será, en los supuestos sucesorios, regresar al análisis pluri-fásico o «paralelo» de las libertades en el concreto conflicto positivo –que tenga en consideración, por un lado, el fenómeno sucesorio en sí mismo considerado– y, por otro, los eventuales efectos en otras libertades provocadas por reglas de adaptación del sistema sucesorio general (como lo serán las deducciones, exenciones y otros beneficios fiscales). Eliminar a priori los cuadros de análisis de la libre circulación de capitales puede hacer que una situación con-

²⁸ A nivel comunitario no existen muchas referencias directas a las sociedades familiares. No obstante el concepto está presente en la jurisprudencia. Con relación al Tribunal de Justicia véanse las sentencias de 14 de julio de 1981, *Oebel*, C-155/80, § 4 y de 10 de julio de 1986, *Bélgica vs. Comisión*, C-234-84, § 5. En relación con el tribunal de primera instancia véanse las sentencias de 14 de julio de 1994, *Parker*, T-77/92, § 31 y de 15 de diciembre de 1995, *Lehrfreund*, T-228/95. El mismo concepto fue utilizado en la orden del presidente del tribunal de primera instancia de 25 de agosto de 1994, *Siderúrgica Aristrain*, T-156/94, § 18. Esto contrasta con la atención que el tema viene mereciendo internamente. En general sobre el concepto véase ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César «Aproximación al concepto de Empresa Familiar», *Revista Técnica Tributaria*, 43, 1998. Asimismo, VAQUERA GARCÍA, Antonio, *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, Dykinson, Madrid, 2004, CALVO VÉRGEZ, Juan, *Régimen Fiscal de la Empresa Familiar*, Colección Guías Prácticas, Aranzadi, Navarra, 2006.

²⁹ Flujos esos que pueden ser subsumibles al Anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, en materia de libertad de circulación de capitales.

creta deje de considerarse transnacional, excluyéndola de la protección comunitaria³⁰, como en supuestos con países terceros³¹. Además de que puede hacer apetecible la utilización de la «*rule of remoteness*» mediante la invocación de la débil conexión entre, por ejemplo un beneficio fiscal y una determinada libertad de circulación³².

3.4. ¿Restricción, discriminación o... clasificaciones con una muerte anunciada?

En un estudio con la delimitación cognoscitiva que expusimos en el inicio no cabe una teorización general de los operadores utilizados por el tribunal para tachar las situaciones de injerencia en una libertad fundamental³³. Pero creemos que no debe quedar incólume la divergencia de puntos de vista entre la abogada general y los jueces a ese respecto.

³⁰ Véase que, de conformidad con el § 59 de la sentencia *Barbier*, ya citada, «el acceso a los derechos conferidos por la Directiva [Directiva 88/361, en materia de libre circulación de capitales] no está sometido a la existencia de otros elementos transfronterizos. El simple hecho de que una disposición nacional tenga como efecto restringir los movimientos de capitales de un inversor nacional de un Estado miembro, en función de su residencia es suficiente para hacer aplicable el artículo 1, n.º 1 de la Directiva 88/361».

³¹ No estamos, así, de acuerdo con la posición del Tribunal asumida en las sentencias de 3 de octubre de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04 o en el auto de 10 de mayo de 2007, *Lasertec*, C-492/04 en cuyos términos, en los supuestos en que existiese una «influencia dominante» (y, en consecuencia, fuese de aplicación la libertad de establecimiento), se deberá analizar todo el fallo a la luz de esa libertad, lo que desprotegería un supuesto con elementos de conexión relevante con un país tercero. En sentido similar a lo que defendemos, *vide* FONTANA, Renata, «Direct Investments and Third Countries: Things are Finally Moving... In the Wrong Direction», *European Taxation*, oct. 2007, pág. 435.

³² El argumento, consolidado en la actual jurisprudencia referente a las restricciones, sería el de que los efectos producidos por la norma serían demasiado indirectos y aleatorios por lo que no conllevarían un verdadero obstáculo a las libertades comunitarias. Ilustrando este razonamiento, podría ser invocado (aunque esta invocación no resulte visible ni en las conclusiones del abogado general, ni en la sentencia) que los efectos producidos por la norma en la libertad de establecimiento –sobre los supuestos en que un no residente en Bélgica se desplazara a ese país, y que allí ocurriera su fallecimiento– serían muy reducidos. De aceptarse, eso llevaría a que una situación como la presentada en el presente caso quedara excluida de protección comunitaria.

³³ Hay bastantes estudios publicados sobre el contenido y alcance de estos conceptos en la fiscalidad directa. Como ejemplos *vide* GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, Tecnos, 1998, SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001, MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, «El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español», *Revista española de derecho financiero*, n.º 116, 2002, págs. 581-609, GONZÁLEZ GARCÍA, Gabriela, *Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el derecho comunitario*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N.º 8/04, Madrid, 2004, IGLESIAS CASAS, José Manuel, *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea*, Thomson Aranzadi, 2007, en especial pág. 74 y ss. En el plano internacional, y limitándonos a los más recientes *vide* CORDEWENER, Axel, «The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market», in: VANISTENDAEL, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2006, LEHNER, Moris, «Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in areas other than taxation: distinction between discriminatory and non discriminatory restrictions», en: VANISTENDAEL, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2006, OBERSON, Xavier, «The impact of the prohibition of discrimination and restriction granted under EC treaty in non-EU States (Switzerland and Norway) en: VANISTENDAEL, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2006, AUJEAN, Michel, The future of non-discrimination – Direct Taxation in Community Law» en: AVI-YONAH, Reuven, HINES JR., James e LANG, Michael (coord.), *Comparative Fiscal Federalism / Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Ecotax Series on European Taxation, vol. 14, Kluwer Law International, 2007, págs. 321-330, BOUMA, Herman e MASON, Ruth, «Non Discrimination at the Crossroads of International Taxation», *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 93b, 2008.

Para la abogada general la normativa constituye una restricción a la libertad de establecimiento (§ 25 de las conclusiones)³⁴. Pero no deja de ser curioso que todo su razonamiento se haga con recurso a un modelo de comparación, bastante próximo del cuadro argumentativo del operador de discriminación.

De hecho, en el § 30 dice que se puede verificar una restricción cuando un Estado miembro «trata de forma diferente a los socios de una sociedad de capital en función de que la sociedad, en la cual participan de forma significativa, tenga su domicilio social en ese o en otro Estado miembro»³⁵. Poco después concluye que el criterio del número de trabajadores empleados en un determinado territorio tiene un efecto equivalente al del domicilio por lo que se genera una situación de «restricción». Pues este marco de razonamiento, en que se comparan dos grupos de sujetos, idénticos en todas las características menos en una –el criterio prohibido– para decir que uno de ellos recibe un tratamiento menos favorable (en virtud de la verificación del criterio), constituye el marco típico del operador de discriminación. Y aún más intrigante es el modo cómo, para justificar este razonamiento, invoca únicamente la jurisprudencia en materia de discriminación³⁶.

Esta contradicción fue superada por los jueces que, utilizando una argumentación en todo similar a la de la abogada general, consideran que la normativa constituye una discriminación indirecta a la libertad de establecimiento.

En la actualidad no es muy común que el tribunal se exprese abiertamente en la contienda discriminación-restricción. De hecho, son cada vez más los que señalan las incoherencias existentes en esos conceptos tanto al nivel jurisprudencial como en el plano doctrinal³⁷. Por otro lado, el tribunal viene a optar por conferir un tratamiento unificado de los dos tipos de injerencia, por lo que la cuestión de la distinción va quedando sin efecto útil.

De todos modos –creemos nosotros, en virtud de las contradicciones verificadas en las conclusiones–, el tribunal decidió tomar una posición. Y, por esta vez, acertó. La situación de injerencia es provocada por una disposición jurídica que *prima facie* distingue dos grupos de individuos que solo se diferencian entre sí por un criterio que puede ser asimilado al del domicilio social³⁸. No es así apropiado recurrir al concepto de restricción –lo que hay es una diferenciación de trato, subsumible en los cuadros argumentativos del operador de discriminación.

3.5. ¿Es posible justificar la discriminación?

La identificación de una situación de injerencia no basta para resolver la cuestión de la compatibilidad de la normativa tributaria con el ordenamiento comunitario. Es necesario además averi-

³⁴ Y, en el § 29 rechaza expresamente la invocación de que la medida constituya un supuesto discriminatorio.

³⁵ La cursiva es nuestra.

³⁶ A este respecto *vide* § 33 de las conclusiones.

³⁷ Cfr. a este respecto la bibliografía anteriormente citada.

³⁸ Esto sin perjuicio de lo que *infra* explicaremos sobre la utilización de este criterio.

guar si la misma se encuentra justificada y si es proporcionada. Así lo afirmó, también, el tribunal en este supuesto (§ 24).

Las dos causas de justificación consideradas fueron: i) la protección de las empresas familiares y de los empleos que generan³⁹; ii) la necesidad de asegurar la eficacia de los controles fiscales⁴⁰.

Ambas justificaciones fueron rechazadas y ambas con base en la no necesidad de la medida. La primera simplemente porque no se había demostrado la necesidad de limitar la medida al territorio de Flandes. En cuanto a la segunda, por considerarse que los controles fiscales podrían ser garantizados a través de medidas menos restrictivas.

En relación con la primera, el tribunal dijo que, en concreto, y con base en los argumentos presentados por el gobierno belga no era posible justificar la «necesidad de reservar la exención a las empresas denominadas "familiares" situadas en Flandes» (§ 27). Pero dejó en abierto la posibilidad de que se utilizara el argumento para «justificar satisfactoriamente» medidas discriminatorias (§ 26).

Es cierto que existe un interés comunitario en la protección de las pequeñas y medias empresas (en las que se subsumen las «empresas familiares») como en elemento vital del tejido económico de cualquier mercado. En especial, a nivel fiscal se acepta que la situación de estas empresas puede justificar un tratamiento particularizado en lo que respecta a las ayudas de Estado⁴¹. Pero, y atendiendo al perfil de situaciones apreciadas hasta ahora por el tribunal, es difícil configurar un supuesto (aunque sea limitado a la verificación de «determinados requisitos» –cfr. § 26–) en que la protección de las pequeñas y medianas empresas pueda justificar, de forma proporcionada, una discriminación o restricción.

La segunda justificación suscitaba una interesante cuestión: ¿Qué hacer cuando, en relación con un impuesto, no es aplicable la Directiva en materia de cambio de informaciones⁴²? El gobierno belga intentaba justificar la limitación con base en las dificultades que sus autoridades tributarias tendrían para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales de la exención. El tribunal consideró que la medida no era necesaria dada la existencia de alternativas menos gravosas, como sería la posibilidad de dejar a los sujetos la facultad de presentar «las pruebas que consider[as]en necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden solo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos por el Derecho belga» (§ 28)⁴³. Hay que notar que el razonamiento expuesto para los supuestos de no aplicación de la Directiva fue posteriormente limitado

³⁹ Cfr. § 25 y 27 de la sentencia. El tribunal lo expuso de un modo más prolijo: «el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias ponga en peligro la continuidad de las empresas familiares y, con ello, de los puestos de trabajo que proporcionan».

⁴⁰ Cfr. § 25 y 28.

⁴¹ Sobre esto *vide* Reglamento del Consejo, n.º 70/2001, de 12 de enero de 2001 sobre la aplicación de los artículos 87 y 88 CE a las ayudas de estado destinadas a pequeñas y medianas empresas.

⁴² Directiva del Consejo, n.º 77/799, de 19 diciembre de 1997, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. Esta directiva fue ya objeto de profundas modificaciones.

⁴³ En el mismo sentido véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, § 20, de 30 de enero de 2007, *Comisión vs. Dinamarca*, C-150/94, § 54 y de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, ya citada, § 94 a 98.

a través de una sentencia del mismo Tribunal, por lo que hoy solo es válido con relación a supuestos en que todos los elementos de conexión relevantes se sitúen en el interior de la Unión ⁴⁴.

3.6. Tributación infra-estatal.

En la jurisprudencia comunitaria, muchas veces más importante que lo que se afirma es lo que no se dice. *Geurts* es un perfecto ejemplo de eso: los detalles, las más mínimas sutilezas de lenguaje, los casi imperceptibles cortes en las citas y los silencios evidentes nos hablan –revelando en su extraño lenguaje una *mens juris* por venir.

Uno de esos silencios nos habla sobre la tributación infra-estatal. La sentencia no contiene un precedente expreso en esta materia, pero seguramente su contenido constituye un importante eje de la construcción dogmática de la tributación infra-estatal cara al futuro.

En el sumario inicial de la *Geurts* se ha destacado como uno de los temas tratados el siguiente: «normativa fiscal nacional – impuesto sobre sucesiones». La percepción de la disposición belga como una norma nacional es una constante en toda la sentencia –y el tribunal repite de modo particularmente enfático esta expresión ⁴⁵. Y si hubiera dudas, en las conclusiones el tribunal vuelve a afirmar que la libertad de establecimiento «se opone a una *norma tributaria de un Estado miembro* en materia de impuesto sobre sucesiones» con el perfil de la norma belga ⁴⁶.

¿Pero: se trata, de hecho, de una norma nacional? ¿Y si no, la clasificación de la misma como «norma nacional» resultó de una distracción, o de una imprecisión voluntaria? ¿En caso de que la imprecisión se debiese a un comportamiento activo del tribunal, qué razón podría estar en la base de esa postura?

Una lectura atenta de la sentencia permite verificar que la exención en cuestión procede efectivamente de una norma «regional». Esto se extrae de una lectura atenta de los § 3 a 6 de la sentencia ⁴⁷. Aquí el tribunal explica cómo, en el sistema tributario belga, no obstante la existencia de una previsión nacional del impuesto sobre sucesiones, se difiere a las regiones (Flandes, Valonia y Bruselas) la «potestad para determinar los tipos y las exenciones del impuesto sobre sucesiones» (§ 4). Y fue en ejercicio de esa «potestad» que la región flamenca aprobó dicha exención, la cual, además, fue

⁴⁴ En *A*, en un supuesto de aplicación de la libertad de circulación con un país tercero, el tribunal entendió que las diferencias en los «contextos jurídicos» entre los movimientos intra-comunitarios y los que se realizan con países terceros hacen que esa regla no se aplique, por lo que pueden ser justificadas ciertas «restricciones» automáticas a la libre circulación de capitales –cfr. sentencia del Tribunal de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, § 58 a 64.

⁴⁵ En este sentido véanse los § 12, 16, 19, 26 y 29. Lo mismo se verifica en las conclusiones de la abogada general, como lo demuestra la lectura de los § 7, 21, 43 y 60.

⁴⁶ Cfr. conclusiones de la sentencia. La cursiva es nuestra.

⁴⁷ Los § 40 y 60 de las conclusiones de la abogada general permiten la misma conclusión. En el § 40 se describe la disposición como «una norma en materia de impuesto sobre sucesiones que parece recaer en el ámbito competencial de la región». Por su parte, en las conclusiones del § 60 la abogada califica la norma como una disposición en materia de impuesto sobre sucesiones de una región de un Estado miembro.

instituida por un «decreto del Parlamento flamenco» (el «*Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997*»). Aunque esa norma haya sido posteriormente colegida o recopilada en una publicación de ámbito nacional ⁴⁸ —eso no elimina su naturaleza «regional»: no deja de ser una emanación volitiva de un parlamento regional, con un campo de aplicación territorial limitado al área de circunscripción territorial de esa región ⁴⁹.

No obstante, y como ya observamos, en toda la sentencia el tribunal nos habla de una «norma nacional». El modo reiterado como lo hace induce a que, en un repaso superficial, el lector casi se olvide de los primeros párrafos, en que se revela ese carácter regional. Esa intención de un cierto encubrimiento se refleja claramente en la forma quirúrgica en que el tribunal recorta la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional de reenvío. A la cuestión —que se encuentra reproducida en toda su extensión en las conclusiones de la abogada general— se le eliminaron los segmentos que evidenciaban ese carácter «regional». Contrastemos las dos versiones ⁵⁰:

Versión reproducida en la sentencia:

«¿Debe interpretarse el derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE, en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones de [...] un Estado miembro, en este caso, el artículo 60 bis del *Code des droits de sucesión* [...], disposición que exime al causahabiente (...)» ⁵¹;

Versión integral, reproducida en las conclusiones:

«¿Debe interpretarse el derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE, en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones **de una región** de un Estado miembro, en este caso, el artículo 60 bis del *Wetboek van Successierechten belga*, **en su versión aplicable a una sucesión que se abra en la Región Flamenca**, disposición que exime al causahabiente (...)» ⁵²;

Como se puede ver, el tribunal suprime apenas pequeños elementos de la cuestión pero con ello acaba por modificar radicalmente el sentido de la misma: de una interrogación sobre una norma regional, el tribunal pasa a contestar a una interrogación sobre una «norma nacional». No podemos dejar de concluir que tal recorte no resulta de un mero acortamiento a efectos de clarificación del discurso, sino que se trata, en nuestra opinión, de una actitud deliberada de intentar pasar desapercibido el carácter regional de la norma. Por lo que se puede cuestionar: ¿Cuál fue el motivo que deter-

⁴⁸ El tribunal dice que la norma constituye el artículo 60 bis del «*Code des droits de sucesión*» (la abogada general habla aquí del «*Wetboek van successierechten*»).

⁴⁹ Como se puede leer en el inicio del § 6 se trata «del artículo 60 bis de dicho código, tal como se aplica a las sucesiones abiertas en la Región Flamenca (...)».

⁵⁰ Reproducimos apenas las primeras partes de las cuestiones. En el restante, la versión de la sentencia y la expuesta por la abogada general coinciden perfectamente.

⁵¹ Cfr. § 11 de la sentencia. El resto de la cuestión es reproducida sin cortes.

⁵² Cfr. § 11 de las conclusiones de la abogada general.

minó el tribunal a proceder a esta censura? ¿Por qué se dieron, los jueces, al trabajo de eliminar todos los vestigios que pudiesen llevar el lector a descubrir que la norma tenía fuente infra-estatal?

Durante mucho tiempo la fiscalidad directa estuvo excluida del campo de actuación del tribunal, esencialmente por dos razones: i) en primer lugar, porque los tratados fundadores no incluyan ninguna disposición (directamente aplicable) a este sector; ii) en segundo lugar, porque se entendía que la temática no chocaba con la realización del mercado interior. Pero no transcurrió mucho tiempo hasta a que se percibió que también las normas tributarias internas en materia de fiscalidad directa podrían crear obstáculos, quizás más graves que los que provocaban las normas de tributación indirecta.

La inexistencia de disposiciones específicas llevó a que la acción del tribunal en este campo se sostuviese en el compromiso asumido por los Estados miembros en el momento de la ratificación de los tratados y en el principio de lealtad comunitaria. Así que, de modo reiterado, el tribunal ha afirmado que a pesar de que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, ellos deben ejercer esa competencia con respecto al derecho comunitario⁵³.

Eliminando las referencias a la fuente regional de las normas, los jueces probablemente quisieran evitar la cuestión de la vinculación de los entes infra-estatales a las obligaciones comunitarias. La configuración de la disposición como una norma nacional permitió al tribunal no examinar, por lo menos de modo explícito, la cuestión de la vinculación de esos entes al derecho comunitario.

¿Pero tenía motivos para sortear esa clasificación? ¿O sea, la percepción de la norma como regional impediría su análisis en los términos en que son apreciadas las normas nacionales? ¿No estarán los entes infra-estatales vinculados a los mismos deberes de respecto del derecho comunitario a que están los Estados miembros?

La jurisprudencia ya emitida por el tribunal ofrece una base teórica adecuada a la resolución de esa cuestión por lo que solo era necesario atender a la jurisprudencia anterior en materia de estructuración interna de los Estados para obtener una respuesta clara y sencilla... la cual, además, serviría de tópicos clarificador del tema en materia de fiscalidad directa. *Geurts* representa una oportunidad perdida en ese punto.

En general, el tribunal admite que los Estados miembros tienen libertad para, internamente, proceder a la división de poderes o competencias que consideren la más adecuada a sus características internas. Ya en 1971, en la sentencia *International Fruit Company*, el tribunal afirmó que siempre que el derecho comunitario reconoce «facultades a los Estados miembros o les imponen obligaciones en el marco de la aplicación del derecho comunitario, la forma en que los Estados pueden atribuir dichas obligaciones a determinados órganos internos depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado»⁵⁴. Y en dos sentencias de 1982 (que se consolidarían como jurisprudencia estable) el tribunal afirmó que cada Estado miembro es libre de delegar poderes en sus autoridades internas

⁵³ En este sentido, y a título de ejemplo, véase el § 16 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2007, *Amurta SGPS*, C-379/05 así como jurisprudencia ahí citada. Afirmación esa que, sin cualquier justificación plausible, fue excluida de la presente sentencia.

⁵⁴ Cfr. Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1971, *International Fruit Company*, C-61/71, § 4.

del modo que considere más adecuado⁵⁵. Esto conforma el llamado principio de autonomía institucional nacional⁵⁶.

Pues bien, todos esos entes infra-estatales están vinculados al cumplimiento del derecho comunitario, de modo similar a lo que pasa con los Estados miembros. Eso se fija en el § 14 de la sentencia *Alemania vs. Comisión*, C-8/88, cuando se dice que «incumbe a la totalidad de las autoridades de los Estados miembros, ya sean centrales, federales y otras de índole territorial, garantizar la observancia de las normas de derecho comunitario dentro del ámbito de sus competencias»⁵⁷. Ningún ente de base territorial queda así exento de las obligaciones derivadas del derecho comunitario.

Así, creemos que más acertado que hacer todos los juegos de lenguaje, sería hacer referencia a la jurisprudencia ya existente que, de modo acertado, no exime a los entes infra-estatales de la necesidad de cumplimiento del derecho comunitario. *Geurts* sería una espléndida ocasión para explorar este punto, aún no explorado por la doctrina tributaria⁵⁸. Pero incluso en la ausencia de la clarificación expresa, la conclusión es clara: en materia tributaria también las normas regionales tienen que obedecer al derecho comunitario⁵⁹.

3.7. ¿Se puede discriminar en función de la «regionalidad»?

Otro punto controvertido se refiere al carácter regional del criterio utilizado. Fijémonos en los § 20 y 21 de la sentencia. En el § 20 se recuerda, y con razón, que «en materia de libertad de establecimiento, las normas de igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o del domicilio social, por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción produzca, de hecho, el mismo resultado». Lo que conduce a la conclusión expresada en el § 21: «la norma contro-

⁵⁵ Cfr. sentencias de 25 de mayo de 1982, *Comisión vs. Países Bajos*, C-96/81 y 97/81. Se discutía la posibilidad de recurso a entes infra-estatales para la implementación de las Directivas. El Tribunal reconoció no solo posibilidad, derivada de la libertad de organización interna, sino también que una directiva podría ser ejecutada por normativas de entidades regionales o locales. Eso, obviamente, sin perjuicio de la obligación de cada Estado miembro de garantizar que las disposiciones de una Directiva son correctamente implementados en el ordenamiento interno.

⁵⁶ A este respecto *vide* VILLAR EZCURRA, Marta, «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de armonización fiscal en la Unión Europea», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 195, junio, 1999, págs. 131.

⁵⁷ El mismo precedente fue usado, por ejemplo, en el auto del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1997, *Región Valona vs. Comisión*, § 7.

⁵⁸ La única referencia al tema viene del otro lado del Atlántico. En un reciente artículo, Ruth MASON observaba, en nota de pie de página que «la jurisprudencia comunitaria en materia fiscal normalmente concierne a normas tributarias estatales, aunque tributos locales discriminatorios también puedan constituir violación del derecho comunitario» – cfr. MASON, Ruth, «Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test», *Columbia Journal of Transnational Law*, vol. 46, 2007, nota de pie 29. La traducción es nuestra.

⁵⁹ Con algunos matices con relación al posicionamiento que ahora exponemos, decía RAMOS PRIETO ya en 2001 que «dentro de un círculo de competencias normativas contempladas en la Ley 14/1996, un sector de la doctrina ha dejado entrever que la regulación de la imposición de carácter personal (IRPF, IP, ISD) por parte de las Comunidades Autónomas podría entrar en conflicto con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el principio de no discriminación (...)» – cfr. RAMOS PRIETO, Jesús, *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas – Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Granada, Comares Editorial, 2001, pág. 591.

vertida en el asunto principal impone como requisito para la concesión de la ventaja que prevé el haber empleado, durante un determinado período, a un determinado número de trabajadores en el territorio de una región del Estado miembro de que se trata, **requisito que, indiscutiblemente, puede cumplir más fácilmente una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro**»⁶⁰.

Una aproximación literal a esta conclusión llevaría a afirmar que la norma en cuestión supone una discriminación indirecta en razón de la nacionalidad. ¿Pero será eso, realmente, lo que ocurre? ¿Será que la condición es, de hecho, de cumplimiento más fácil por cualquier sociedad establecida en Bélgica? ¿O solo será más fácilmente verificable apenas por una sociedad establecida en la región de Flandes? ¿Se tratará de una discriminación en función de la nacionalidad –o de un criterio equivalente– o se trata de una discriminación en función de un criterio (y si nos es permitido el neologismo) de «regionalidad»?

La lectura atenta de la disposición *sub judice* permite comprender que el criterio utilizado (*loci laboris*) se aplica únicamente al territorio de Flandes. Las sociedades que más fácilmente cumplen el requisito son las situadas en esa región, sufriendo las situadas en otros territorios las mismas dificultades de acceso al beneficio, estén ellas: i) o domiciliadas en el territorio de otro Estado miembro, o; ii) domiciliadas en Bélgica, pero en el territorio de otra región (Valonia, Bruselas-capital).

Si el criterio fuera el del número de empleados trabajando en Bélgica no tenemos dudas de que –y siguiendo la argumentación tanto de la abogada general como del tribunal– el criterio provocaría un efecto equivalente al de la nacionalidad (por lo que si fuera considerado como una discriminación, sería una discriminación en función de la nacionalidad). Pero el territorio definido es inferior al territorio nacional. Por mucho que se argumente, ese criterio no coincide con el de la nacionalidad –coincide simplemente con el de la «regionalidad».

¿Cómo explicar, pues, esta tentativa de describir el criterio como «una discriminación indirecta en razón de la nacionalidad»? ¿Por qué no describió el criterio como él se presenta en realidad?

En nuestra opinión esto se conecta con las tradicionales cautelas que el tribunal mantiene en relación con cualquier extensión del operador de discriminación en materia de fiscalidad directa. De todos modos, la historia del concepto nos enseña que este ya sufrió varios cambios. Partiendo de un operador bastante limitado, el tribunal fue procediendo a diversas ampliaciones que llevaron a abarcar *inter alia*: i) las discriminaciones provocadas por el Estado de origen; ii) las discriminaciones de sujetos que no son los destinatarios directos de la norma; iii) las discriminaciones introducidas por otros criterios distintos de la nacionalidad⁶¹. Todas las extensiones estuvieron teleológicamente orientadas a la identificación de situaciones que, aun no siendo subsumibles al concepto inicial, pudiesen provocar un efecto idéntico⁶².

⁶⁰ La negrita es nuestra.

⁶¹ Para una síntesis de la evolución del concepto véase CORDEWENER, Axel, «The prohibitions...» cit., loc. cit.. En un artículo más reciente, este mismo autor demuestra una posible ampliación del concepto de discriminación a los supuestos de «discriminación horizontal» –cfr. CORDEWENER, Axel, «EC law protection against "horizontal" tax discrimination on the rise or how to play snooker in an internal market» en: *EC Tax Review*, vol. 16, n.º 5, 2007, págs. 210.

⁶² Eso permite al tribunal continuar su tarea de destrucción de los obstáculos tributarios a la construcción del mercado interior, frente al reducido o nulo esfuerzo de los Estados miembros en este sentido –cfr. THIEL, Seervas van, «Removal of income tax barriers to market integration in the European Union: litigation by Community citizen instead of harmonization by the Community legislature?», *EC Tax Review*, vol. 12, 1, 2003, pág. 4 y ss.

Pero el problema es que la norma *prima facie* no provoca un efecto idéntico al de una discriminación en función de la nacionalidad. Y hasta el momento en fiscalidad directa aún no se han considerado los criterios que privilegien a residentes en una comunidad como criterios prohibidos. El tribunal siguió así, por lo menos al nivel literal por el camino más «atractivo» que fue –sin gran fundamentación– hacer pasar un criterio por otro.

Lo cierto es que, sustancialmente, con *Geurts* el tribunal acoge un nuevo tipo de discriminación. Y ahí reside uno de los legados de la sentencia para futuro: una extensión del concepto de discriminación que, de ese modo, pasa a abarcar en su interior no solo los criterios que tengan un impacto territorial idéntico al de la nacionalidad, sino que también los que presenten un impacto más limitado, protegiendo solo las actividades económicas situadas en una parte del Estado miembro.

4. ALGUNAS CONCLUSIONES INTERMEDIAS

Geurts pertenece a una rara clase de sentencias en las que lo enigmático y lo oculto asumen un papel preponderante, creando una nube de misterio y de una cierta tensión que, toldando la visión de algunos, se convierte en un espectáculo de singular belleza para los que se atreven a un esfuerzo más atento de meditación. *Geurts* pide lectura y re-lectura, reclama concordancia al mismo tiempo que exige refutación.

Nada en la sentencia se puede considerar obra del azar: ni lo que dice, ni lo que se deja de decir..., en especial lo que se deja de decir... No es muy normal encontrar una sentencia en que los jueces se dediquen de forma tan minuciosa a dibujar su contenido, recortando quirúrgicamente ciertas citas, repitiendo pleonásticamente aseveraciones específicas, olvidando dramáticamente conclusiones fundamentales...

Geurts llama a la escena de la fiscalidad europea a la fiscalidad infra-estatal. Esta entra por la puerta de atrás, sin una específica preparación y sin que le sea asignado un concreto papel. Pero le da una «primera experiencia teatral», hace incidir por primera vez sobre ella las luces del escenario. Tras *Geurts*, la fiscalidad infra-estatal, aún un poco «aturdida» con la *vocatio*, queda sin un guión específico... pero la experiencia de palco le da un conjunto de indicaciones que debe incorporar si desea desempeñar un buen papel en futuras actuaciones... Hay, además, algunas conclusiones que se extraen directamente de la sentencia.

Una primera conclusión reside en la pertinencia de la actividad tributaria infra-estatal para la realización del mercado interior. Adelantando lo que presentaremos en el segmento siguiente del estudio: a pesar de que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos –así como sus diversos entes infra-estatales– la deben ejercer respetando el derecho comunitario. A partir de ahora no se admiten más excusas –el tribunal ya advirtió, de modo muy claro, que no aceptará que las normas tributarias regionales o locales sean utilizadas como vehículos de creación de espacios de proteccionismo intra-estatal.

La segunda conclusión fundamental atiende a la configuración de los criterios por los cuales se establecen diferenciaciones de trato. A partir de *Geurts* es claro que el tribunal no aceptará discriminación alguna cuando esta comporte un trato de favor para los sujetos pertenecientes a una determinada circunscripción territorial, aunque esa circunscripción no coincida con el territorio nacional.

Esas dos afirmaciones pueden provocar grandes cambios en la configuración del espacio de la fiscalidad directa. El tribunal pasa a disponer de un poder de apreciación sobre la actividad de esos entes. Y lo mismo se puede decir en relación con los poderes de fiscalización de la Comisión.

Pero una cuestión queda en el aire: ¿Por qué es tan enigmática esta sentencia? ¿Por qué existen todos esos puntos de ocultación? Esas cuestiones pueden ser contestadas partiendo de un macro-análisis de la jurisprudencia europea. Hay que comprender cómo trabaja este tribunal: en general él no es muy favorable a grandes cambios de posición o a innovaciones radicales. Muchas veces un cambio resulta no de una sentencia aislada, sino de una secuencia de dos o más pronunciamientos... y por veces bastante distanciados en el tiempo... En la primera se analiza una cuestión y presenta de modo sutil la solución innovadora, sin gran fundamentación. Y después, en las posteriores, se analiza la anterior decisión, diciendo que ya en esa sentencia se aceptaba esa innovación y se pasa a aplicar esa nueva postura.

En esos términos hay que mirar con particular atención la evolución jurisprudencial futura. Incluso en la ausencia de un pronunciamiento más claro, los diversos entes afectados deben tener en cuenta que una norma en materia fiscal válidamente emitida por un ente infra-estatal tiene la capacidad de violar una de las libertades fundamentales. Así, puede ser autónomamente investigada por la Comisión o ser apreciada por el Tribunal de Justicia y por este último ser considerada incompatible con el derecho comunitario.

PARTE SEGUNDA

5. LA SENTENCIA *GEURTS*: ¿UNA SENTENCIA DE MUERTE PARA LAS AUTONOMÍAS ESPAÑOLAS?

Hemos tenido oportunidad de comentar los diversos puntos controvertidos de la sentencia *Geurts*⁶³. Hemos visto cómo el tribunal entra, sin dificultades, en la apreciación de normas del impuesto sucesorio del mismo modo que hace con las normas de cualquier otro impuesto. Hemos visto cómo, en oposición a lo que se pasó en los otros asuntos de tributación sucesoria, el tribunal prefirió encuadrar la situación en el marco de la libertad de establecimiento –opción que hemos tenido oportunidad de comentar.

Pero el gran tema introducido por la sentencia ha sido, sin duda, el de la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la tributación infra-estatal. Aunque el mismo no sea presentado con la claridad deseable, creemos que a partir de este pronunciamiento quedó claro que también las normas

⁶³ Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de octubre de 2007, *Geurts*, C-464/05.

emitidas por entes regionales o locales tienen la capacidad de producir lesiones en las libertades fundamentales y en la prosecución del mercado interior. Además, y cuando se creía que al nivel de las injerencias ya todo estaba estabilizado surge *Geurts*, abriendo camino para una nueva extensión del concepto de discriminación, el cual pasa a acoger en su ámbito diferenciaciones de trato con un impacto territorial inferior al del territorio nacional.

Podemos recurrir al método de la glosa –inmortalizado por los maestros boloñeses en la Edad Media– para sintetizar los cambios provocados por la sentencia. Partiendo de la más célebre cita en materia de fiscalidad directa, es posible afirmar que ⁶⁴:

«si bien que la fiscalidad directa...»

- La cual comprende además de los tributos sobre la renta –sea de las personas físicas, sea de las personas jurídicas– la tributación sucesoria;

«... es competencia de los Estados miembros...»

- Los cuales son libres de organizarse internamente del modo que crean más adecuado a sus especificidades y tradiciones jurídicas;
- Teniendo incluso la facultad de atribuir una parcela del poder tributario a esas entidades;

«... estos deben, sin embargo, ejercerla respetando el derecho comunitario.»

- Sea cual sea el ente que tiene competencia, él está vinculado al respeto del derecho comunitario por lo que no puede aprobar una medida que viole una libertad fundamental o que coloque en peligro la prosecución de un verdadero mercado interior.

La glosa puede también ser utilizada para evidenciar la sutil mutación que *Geurts* induce en el concepto de discriminación. Utilicemos como base una de las afirmaciones de la sentencia, la cual se refiere a jurisprudencia consolidada del tribunal ⁶⁵:

«las normas de igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o del domicilio social, por lo que se refiere a las sociedades»

- Es cierto que el artículo 12 TCE solo menciona la nacionalidad, pero directamente el artículo 48 TCE prevé que para las personas jurídicas el domicilio tiene la misma función que el criterio de la nacionalidad».

«sino también cualquier forma encubierta de discriminación, que aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado».

- Considerándose que producen el mismo resultado las que tienen un impacto territorial restringido solo a una zona del territorio nacional.

⁶⁴ Para la glosa se utilizará, *ipsis verbis*, la locución utilizada por el tribunal en el § 16 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2007, *Amurta SGPS*, ya citada.

⁶⁵ En concreto recurrimos al § 20 de la sentencia *Geurts*, ya citada.

Antes de proseguir, es prudente sosegar los espíritus más inquietos. *Geurts* no es, definitivamente, una sentencia de muerte para el poder autonómico o local. Lo que hace es llamar las competencias que esos entes poseen, en materia tributaria, al espacio normativo comunitario. Así, las normas que ellos adopten pueden ser consideradas incompatibles con el derecho comunitario, del mismo modo que lo pueden ser las normas de fuente estatal.

En esos términos es errado concebir la misma como un ataque al poder infra-estatal. Antes al contrario: en *Geurts* es la primera vez en que se toma conocimiento de que esos entes tienen competencias en materia de tributación sucesoria y, en ese sentido, de fiscalidad directa. Así, la sentencia lo que hace es ratificar esa distribución intra-estatal de competencias tributarias. Únicamente puntualiza que esos entes están sujetos a los mismos límites a que se encuentran sujetos los entes nacionales –no pudiendo esa distribución de poderes ser utilizada como un método de fraude a la ley.

Ilustraremos lo que acabamos de afirmar con apoyo en el *acquis communautaire* en esta materia y utilizando como parámetro de análisis el sistema español. Empezaremos por discutir la división vertical de competencias tributarias en España. Posteriormente, y atendiendo a ese modelo, veremos cuáles son las modificaciones que pueden ocurrir en el ordenamiento tributario interno resultantes de una concatenación de los datos normativos de la sentencia con los presentes en otros pronunciamientos comunitarios, aunque relativos a materias distintas de la tributaria.

6. ESPECIFICIDADES DE NUESTRO ORDENAMIENTO EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN REGIONAL Y LOCAL

En este apartado procuraremos únicamente reunir los elementos normativos necesarios para la percepción de los distintos planteamientos teóricos a que nos dedicaremos. Seguiremos, como línea orientativa, el modo expositivo utilizado por el tribunal en sus sentencias ⁶⁶.

La configuración del ordenamiento tributario español es deudora del modelo de división política previsto en la Constitución, la cual configura al Reino de España como un Estado descentralizado en el cual se reconoce a entes públicos de base territorial la competencia para la prosecución de fines públicos. Como correlato ⁶⁷ de ese reconocimiento, el poder financiero también se encuentra distribuido entre los distintos entes (aunque la distribución no se haga de modo igualitario). De hecho la Constitución Española atribuye poder financiero no solo al Estado, sino también a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales. A efectos del presente estudio interesa únicamente sintetizar los puntos referentes a la distribución territorial ⁶⁸ y dentro de esta la que concierne a los ingresos públicos ⁶⁹.

⁶⁶ O sea, una exposición basada en las disposiciones legales vigentes y que puedan conformar el supuesto *sub judice*.

⁶⁷ Correlato necesario, diríamos nosotros, aunque esa conclusión no sea unánimemente seguida en los distintos países de la Unión Europea, aun cuando reconocen competencias exclusivas a los entes infra-estatales.

⁶⁸ Remitimos a otros estudios lo que respecta a la división funcional y orgánica del poder financiero.

⁶⁹ Consecuentemente queda excluido del análisis el tratamiento del tema del gasto público.

Con relación al Estado, el dato normativo clave es dado por los artículos 133 y 149 de la Constitución, los cuales le atribuyen la potestad originaria para establecer tributos así como la competencia exclusiva en materia de hacienda general y deuda del Estado. También las Comunidades Autónomas, en los términos de los artículos 133, 156 y 157 CE, pueden establecer tributos, pero en los límites fijados en la Constitución y en las leyes. Además, disponen los artículos 156 y 157 que las Comunidades Autónomas disponen de autonomía financiera para el desarrollo de sus competencias aunque, en el ejercicio de la mismas no puedan adoptar medidas sobre bienes situados fuera de su territorio ni que supongan obstáculo a la libre circulación de mercancías o servicios.

En cumplimiento del mandato constitucional, el legislador estatal ⁷⁰ aprobó la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) ⁷¹ en que se detallan los aspectos esenciales del régimen sustantivo y procesal del poder financiero de estas entidades, dejando a los Estatutos la definición de los restantes elementos. Para una visión completa del régimen hay que considerar aún las disposiciones adicionales primera ⁷², segunda ⁷³ y quinta ⁷⁴ – las cuales acaban por crear un sistema tributario-regional binómico en lo cual se encuentran, de un lado, las Comunidades Autónomas de régimen especial (las forales de País Vasco y de Navarra y las especiales de Canarias y de Ceuta y Melilla) y, de otro, las Comunidades Autónomas de régimen general (que serán todas las demás).

En lo que respecta a las Corporaciones Locales el punto de partida viene dado por los artículos 137 y 142 CE cuando afirman que estas disponen de autonomía para la gestión de sus intereses, debiendo disponer de los medios necesarios para el ejercicio de sus funciones. Pero la capacidad de establecer tributos, fijada en el ya citado artículo 133 CE es sustancialmente limitado por el artículo 31 CE –principio de reserva de ley– que dispone que los tributos solo pueden ser creados por ley. Así, y dada la ausencia de atribución de poder legislativo a las Corporaciones Locales, su poder tributario efectivo queda bastante limitado.

A efectos del tema que nos ocupa estos son, en síntesis, los datos normativos relevantes. De lo expuesto es importante tener presente lo siguiente. El poder tributario español, en materia de ingresos, se estructura en torno a tres ejes: el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. Los límites y competencias de cada uno son distintos: i) el Estado tiene solo como límite a la constitución; ii) las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales sufren los límites previstos tanto en la Constitución como en leyes estatales. En materia de creación de tributos: i) solo el Estado y las Comunidades Autónomas tienen poder legislativo por lo que solo de ellos dos se puede afirmar la existencia de una competencia tributaria creadora; ii) las Corporaciones Locales se limitan a concretar, con límites, determinados aspectos del régimen jurídico-tributario en relación con hechos imponibles localizados en su territorio.

⁷⁰ La ley orgánica a que se refiere el legislador constitucional es, en los términos de la misma constitución, competencia del Estado.

⁷¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, objeto de distintas alteraciones, siendo la última introducida por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

⁷² Que dispone que «el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía».

⁷³ En la cual se puede leer que: «en virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio económico».

⁷⁴ Que dispone que «la actividad financiera y tributaria de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico y fiscal».

7. EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO Y EL REPARTO TERRITORIAL DE COMPETENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

No se puede calificar como novedosa la temática de las relaciones entre la Unión Europea y los entes infra-estatales⁷⁵. Sin embargo, la intensificación del proceso de integración comunitario viene trayendo al debate un número creciente de cuestiones, permaneciendo aun hoy muchas de ellas abiertas⁷⁶. Esto es particularmente visible en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia⁷⁷.

Sin embargo, y en lo que al ámbito tributario respecta, poco se ha escrito⁷⁸. Esto se apoyó en la pre-concepción, ya descrita, de que solo las normas emitidas por el ente «Estado» pueden afectar a las situaciones transnacionales, ya que las competencias de los entes infra-estatales se referirían únicamente a supuestos localizados en su circunscripción territorial y, por ese motivo, no tendrían relieve comunitario alguno. O que, como las competencias no se refieren a sectores armonizados, nunca surgirían problemas de compatibilidad con el derecho comunitario⁷⁹. Preconcepción esa que se fue cristalizando, favorecido por una ausencia de sentencias en sentido contrario.

En un artículo reciente CORDEWENER decía: «después de aproximadamente dos décadas de jurisprudencia comunitaria relativa al impacto de la libertades fundamentales en los sistemas tribu-

⁷⁵ Encontramos, desde la década de los ochenta, varios estudios dedicados a estas temáticas. En relación con el ordenamiento español *vide* a título de ejemplo las varias ponencias reunidas en la obra ABELLÁN HONRUBIA, Victoria (coord.), *La integración de España en las Comunidades Europeas y las Competencias de las Comunidades Autónomas*, Generalitat de Catalunya, 1985. Sobre las especificidades del tema en relación con el País Vasco *vide* GONZÁLEZ AUDICANA, José Fernández Monge, *La Comunidad Europea y la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Cuadernos Autonómicos 10, Instituto Vasco de Administración Pública, 1989. Con relación al ordenamiento italiano *vide* el pormenorizado estudio de CHITTBATELI, Andrea, *La dimensión Europea delle Autonomie e L'Italia – Regione ente intermedio, autonomie nelle Prospettiva Federalista*, Franco Angeli Editore, Milano, 1984. Cuanto a Alemania, hay que destacar las ponencias reunidas en la obra *La participación de los Länder en los asuntos de la Unión Europea a través del Bundesrat*, Comunidad de Madrid, Madrid, 1995. Para un análisis comparado de la estructura de distribución de poder tributario en distintos Estados federales, con referencias específicas a EE.UU., Canadá, Suiza, Australia, Alemania y Austria *vide*. BOSCH ROCA, Nuria, «El finançament dels governs subcentrals en els països federals», *Revista d'Estudis Autonòmics i Federals*. 2006, vol. 3, págs. 87 a 120.

⁷⁶ En el ámbito español, véase la discusión sobre la relevancia del ordenamiento comunitario en la definición de los nuevos estatutos de las autonomías –*cf.* ORDÓÑEZ SOLÍS, David, «Las relaciones entre la Unión Europea y las Comunidades Autónomas en los Nuevos Estatutos», *Revista de estudios regionales*, n.º 66, 2003, págs. 167-184.

⁷⁷ *Cf.* SOBRIEDO PRIETO, Marta, *Las Comunidades Autónomas ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*, Tirant Monografías 281, Tirant lo Blanch, 2003 y CIENFUEGOS MATEO, Manuel, «Comunidades Autónomas, Tribunales de la Unión Europea y Responsabilidad por el incumplimiento autonómico del Derecho Comunitario: reflexiones a partir de la práctica reciente», *Revista d'Estudis Autonòmics i Federals*, n.º 5, 2007, págs. 39-100.

⁷⁸ Hay que destacar las siguientes excepciones: VILLAR EZCURRA, Marta, «Las competencias...» *cit.*, págs. 131 y ss. HERRERA MOLINA, Pedro y GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las CCAA», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, n.º 2, 2001, págs. 167 a 196 y GARCÍA NOVOA, César, «Financiación Autonómica y Derecho Comunitario», *Crónica Tributaria*, n.º 85, 1998, págs. 119 y ss. De acuerdo con este último autor «el ejercicio de potestades tributarias normativas por parte de las Comunidades Autónomas dentro de los límites constitucionales, no puede ser *per se*, contrario a la armonización comunitaria, independientemente de que determinadas expresiones concretas de esa potestad puedan contravenir singulares preceptos de las Directivas armonizadoras» –*cf.* pág. 137 de la última obra mencionada.

⁷⁹ *Cf.* LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco, «Cesión de los impuestos municipales a las comunidades autónomas» en: LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier, *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, 2003, págs. 185 y ss.

tarios nacionales, uno puede asumir que por lo menos los principios estructurales básicos de aquellas libertades y su relevancia en el campo tributario se encuentran definidos convenientemente. Pero aún existen algunas aéreas grises en las cuales el tribunal traerá más claridad en un futuro próximo»⁸⁰. Una de esas áreas es, sin duda, la de la tributación infra-estatal.

El elemento jurisprudencial que suscitó por primera vez la atención hacia ese tema fue la sentencia *Azores*⁸¹. Mucho se ha discutido y escrito...⁸² Pero no hizo falta mucho para que diversas voces en la doctrina se pronunciasen en un sentido pacificador, utilizando uno u otro punto concreto del planteamiento jurisprudencial para justificar la inaplicabilidad (total o parcial) del razonamiento al caso español. Y desde ahí hasta *Geurts* poco o nada se había avanzado⁸³.

Pero, y no obstante todo lo que decimos, hay que atender concretamente a una cuestión: ¿Tiene, en abstracto, algún ente infra-estatal español, la capacidad para emitir una norma de derecho tributario capaz de violar una libertad fundamental y de, así, poner en peligro el mercado interior? ¿Podrá una norma de una comunidad autónoma o de una entidad local violar el derecho comunitario?

Podemos abordar esta cuestión en abstracto y en concreto. En abstracto, y en especial después de la sentencia *Geurts* hay que admitir que cualquier norma, aunque sea emitida por un ente territorial inferior al Estado, tiene la capacidad de violar el derecho comunitario. En concreto, esa respuesta tiene que ser matizada con la consideración de las específicas competencias que cada uno de esos entes (infra-estatales) disponen. En el ordenamiento español, y en obediencia al principio de reserva de ley⁸⁴, las competencias de los entes locales son muy reducidas, por lo que es difícil la individualización de un supuesto local de violación del derecho comunitario⁸⁵. Distinta es la situación de las Comunidades Autónomas: de modo similar al Estado, estas también disponen de competencia normativa para adoptar normas tributarias en relación con situaciones localizadas en su territorio. Y estas

⁸⁰ Cfr. CORDEWENER, Axel, «EC law protection...» cit., pág. 210. La traducción es nuestra.

⁸¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, *Azores*, C-88/03.

⁸² Entre nosotros véase CALDERÓN CARRERO, Manuel y RUIZ ALMENDRAL, Violeta, «Autonomía financiera de la CCAA vs. Derecho Comunitario. La doctrina del TJCE en el caso Azores», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 17, 2007, págs. 13-21, GARCÍA NOVOA, César, «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades autónomas de España», *Dereito: Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*, vol. 15, n.º 1, 2006, págs. 203 a 239, PORTUGUÉS CARRILLO, Carlos, «El criterio de la selectividad en las ayudas fiscales regionales: análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 sobre el Régimen Fiscal de las Islas Azores y su relevancia para el Régimen Económico y Fiscal de Canarias», *Hacienda Canaria*, n.º 17, 2006, págs. 199 a 223. NIETO MONTERO, Juan José «La normativa tributaria foral vasca y la recepción de la Sentencia Azores: crónica de un final anunciado. A propósito de la STJCE de 11 de septiembre de 2008». *Dereito: Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*, vol. 17, n.º 1, 2008, págs. 175 a 204.

⁸³ Para una caracterización de los principales aspectos comentados por la doctrina española en materia de compatibilidad de las normas fiscales autonómicas y el derecho comunitario vide MENENDEZ MORENO, Alejandro, «Il principio di non discriminazione fiscale. Portata ed eccezioni della sua applicazione nel diritto spagnolo», en: PIETRO, Adriano di (coord.), *Libertà Economiche e divieto di Discriminazione nell'imposizione diretta*, Padova, Cedam, 2004, págs. 149-174.

⁸⁴ Previsto en el artículo 31 CE cuando exige que los tributos solo puedan ser creados por ley.

⁸⁵ Para un análisis cuidadoso de las competencias normativas en materia de corporaciones locales vide NIETO MONTERO, Juan José, *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Aranzadi, 1997, págs. 31 y ss. Sobre la relación entre el poder tributario local y autonómico vide RAMOS PRIETO, Jesús, «Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance de poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 66, 2003, págs. 167 a 184.

normas, no obstante las limitaciones que sufren –en especial las derivadas del principio de territorialidad– pueden originar discriminaciones o restricciones a la libre circulación de productores y factores de producción ^{86, 87}.

El razonamiento hasta aquí expuesto permite concluir que, incluso solo considerando el caso español, se produce una multiplicación de las «fuentes del peligro», o sea, de órganos con capacidad de emitir normas que violen las libertades de circulación y que, así coloquen en peligro la concreción de los objetivos comunitarios.

En lugar de uno, surgen innumerables sujetos que pueden emitir normas fiscales que violen el derecho comunitario. Y si extendiésemos nuestro análisis a los veintisiete países que hoy constituyen la Unión Europea, ese número se vería exponencialmente ampliado ⁸⁸.

8. LAS COMPETENCIAS DE LOS ENTES INFRA-ESTATALES Y LA IGUALDAD TRIBUTARIA...

8.1. Introducción.

Otro tema, relacionado pero distinto del anterior, es el de la prohibición de utilización de criterios que favorezcan a los residentes en una determinada circunscripción territorial inferior al Estado, dictado por el tribunal. Tratamos ahora no de la fuente de la norma, sino de su recorte normativo.

En primer lugar, hay que destacar la debilidad del precedente formulado en *Geurts*. El tribunal no llega nunca a hablar de un criterio regional, trabajando siempre como si se tratara de una norma nacional.

⁸⁶ Sobre la posibilidad de que normas originalmente creadas para regular situaciones meramente domésticas puedan crear situaciones discriminatorias o restrictivas véase LEHNER, Moris, «Tax consequences...» cit., págs.49 y ss.

⁸⁷ Esta cuestión de la eficacia extra-territorial de las normas también es reconocida a nivel interno. El TC en el FJ 5 de la sentencia 150/90 lo reconoce cuando afirma «El artículo 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta no provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma (...)» Pero «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el "plano de lo fáctico", a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible (STC 37/1987, fundamento jurídico 14). Este último supuesto no es contrario al artículo 157.2 de la Constitución, pues el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional (STC 37/1981, fundamento jurídico 1.º)». Todo este problema de la eficacia extra-territorial de las normas autonómicas es trabajado cuidadosamente en GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María, «Problemas de extraterritorialidad en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas», *Revista Andaluza de Administración Pública*, n.º 13, enero/marzo 1993, págs. 131 y ss.

⁸⁸ Sobre el problema comunitario de las autonomías en otros Estados miembros véase, entre otros, DOKTER, Helmut, «La participación de los Estados Federados en las cuestiones de la Unión Europea» en: *La participación de los Länder en los asuntos de la Unión Europea a través del Bundesrat*, Comunidad de Madrid, 1995, págs. 43 y ss. y PÉRGOLA, Antonio la, *La articulación del Derecho Comunitario y del Derecho Interno: La experiencia Italiana*, Seminario Permanente 9, Estudios Jurídicos Internacionales y Europeos, Universidad de Granada, Granada, 1996.

Pero, y como tuvimos oportunidad de demostrar, efectivamente la norma apreciada y rechazada se traducía en una medida que limitaba un beneficio fiscal a una parte del territorio de un Estado miembro. Lo que vuelve a traer al debate el tema de la igualdad en la tributación autonómica y local, aunque formulado de modo radicalmente distinto con relación al verificado en los planteamientos clásicos.

Tradicionalmente se discutía la igualdad intra-territorial, o sea, la admisibilidad de un tratamiento distinto de dos sujetos con idéntico perfil económico, situados en un mismo territorio, solo por el hecho de residir en circunscripciones territoriales distintas. De conformidad con la posición mayoritaria, creemos que la no coincidencia estricta entre las cargas tributarias de esas dos clases de sujetos se presenta como una consecuencia necesaria del reconocimiento de la existencia de autonomías, sean estas regionales o locales ⁸⁹.

Pero la discusión que *Geurts* suscita tiene características distintas. Lo que se cuestiona es la admisibilidad de la fijación de un tratamiento tributario distinto para los sujetos que hayan ejercido una libertad comunitaria con relación a los sujetos (colocados en idéntica situación) que no hayan ejercido esa libertad.

Con el fin de ilustrar mejor las distintas líneas de argumentación que pasaremos a exponer, partamos de un ejemplo concreto. Imaginemos un supuesto en que la norma cuestionada fue emitida por las autoridades competentes de la comunidad autónoma de España –por ejemplo Galicia ⁹⁰– y que el criterio adoptado (a ejemplo de lo que se verificó en *Geurts* tiene una incidencia territorialmente circunscrita).

Con la misma intención de claridad, consideraremos de modo autónomo la posición jurídica de dos grupos de sujetos: i) los que siendo residentes en otro Estado miembro (por ejemplo en Portugal) ejerzan una libertad de circulación y se desplacen para Galicia; ii) los que siendo residentes en España, pero en otra Comunidad Autónoma, se desplacen a dicha Comunidad.

8.2. Supuestos de circulación entre Estados miembros (*rectius*: entre regiones situadas en distintos Estados miembros).

Imaginemos la situación de un nacional portugués, el Sr. Ronaldo que, después de una vida dedicada al trabajo en un pueblo del interior de Portugal, consiguió establecer en ese pueblo (junto

⁸⁹ Problematizando la cuestión en el marco del ordenamiento español, destacando las especificidades de las Comunidades Locales, véase NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, «Discriminaciones tributarias por razón de la residencia: el problema en los territorios forales: comentarios a la STS de 7 de febrero de 1998», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 31, 1998, págs. 179-197. Sobre las diferencias en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones *vide* el reciente estudio PORTILLO NAVARRO, María José, «Diferencias tributarias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 21, 2007, págs. 33-39.

⁹⁰ De entre las Comunidades que hacen frontera con otros países, se optó por Galicia en virtud de la particular pertinencia del ejemplo en esta Comunidad. Galicia es conocida por la intensiva emigración, que ocurrió en especial en los setenta y los ochenta. Pues en la actualidad se asiste al regreso de muchos de esos gallegos, los cuales dejan muchas veces patrimonio y familia en el exterior –lo que puede conducir a un incremento exponencial de las situaciones de herencia transnacional– situación similar a la analizada por el tribunal en *Geurts*.

con su mujer) una pequeña sociedad familiar que daba empleo a una veintena de trabajadores. El cumplimiento de un sueño de infancia, en un momento dado de su vida decide establecerse en Galicia, donde acaba por fallecer.

Si Galicia mantuviese una normativa con las características de la normativa belga apreciada en *Geurts* es fácil concluir que la exclusión del beneficio a los herederos del Sr. Ronaldo constituiría una clara violación del derecho comunitario ⁹¹.

8.3. Supuestos de circulación entre circunscripciones territoriales de un Estado miembro.

Más melindroso se muestra el análisis de los supuestos de circulación entre regiones de un mismo Estado miembro. Ilustremos la situación con un ejemplo: el protagonista ahora será el Sr. Alonso, asturiano de toda la vida y fan incondicional de deportes motorizados. Tal como Ronaldo, el Sr. Alonso consiguió, fruto de su labor, crear una sociedad familiar en un pueblo olvidado de Asturias, la cual emplea la misma veintena de empleados. Y tal como el lusitano, el Sr. Alonso decidió ir a vivir a Vigo.

Fallecido en Galicia, le sucedió su mujer (copropietaria de dicha sociedad) y su hijo.

La cuestión que se plantea es muy clara: ¿Será lícito privar a los herederos del Sr. Alonso de dicha exención meramente por el hecho de que los empleados de la sociedad familiar trabajan en Asturias y no en Galicia? Esto porque, y diferentemente de lo que se pasaba en el supuesto anterior, la situación no tiene aparentemente característica transnacional alguna por lo que, por lo menos *prima facie*, las prohibiciones resultantes del derecho comunitario no serían aquí aplicables. Llegamos aquí a uno de los puntos esenciales de la discusión teórica suscitada por *Geurts*: ¿Será el derecho comunitario aplicable a los supuestos meramente internos de ejercicio de libertades de circulación? O, ¿en un supuesto interno de circulación entre Comunidades Autónomas puede un sujeto ser excluido de un beneficio (regionalmente limitado) del cual se beneficiaría si la situación tuviera un elemento transnacional?

Nuestra exposición se estructurará en dos bloques: en el primero, enunciaremos la argumentación favorable a la posibilidad de exclusión del beneficio en supuestos internos; en un segundo bloque analizaremos, por referencia al ordenamiento español, las distintas vías metodológicas de defensa de la aplicación de dicho beneficio incluso en supuestos meramente internos.

a) *En defensa de la exclusión.*

En el Tratado de Roma no se previeron reglas específicas en materia de fiscalidad directa, por lo que la entrada de este sector temático en la órbita comunitaria se debe esencialmente a la labor del

⁹¹ De hecho, la mera modificación de las nacionalidades de los diversos agentes y los lirismos introducidos en este nuevo supuesto no son suficientes para modificar la conclusión a que llegó el tribunal.

Tribunal de Justicia que consideró que también las normas internas podrían afectar las libertades fundamentales y la concreción del mercado interno.

El objetivo era el de evitar que los Estados, a través de sus disposiciones fiscales pudieran crear normas proteccionistas que obstaculizasen el comercio inter-estatal. Así, y parafraseando a MALCOM GAME⁹² los dos principios que rigen toda la fiscalidad directa son los de la: i) libertad de entrada y de salida de los mercados nacionales; ii) los de no discriminación dentro de los mercados nacionales.

Así, se podría sustentar que lo que se pase en el interior de un mercado nacional no tiene relevancia comunitaria, por lo que los Estados mantendrían intacta la potestad de regular los asuntos internos⁹³. Mientras que no limite la entrada o salida ni discrimine, el Estado puede definir el sistema del modo que más se adecue a las necesidades de financiación y a las políticas públicas que decida desarrollar. Al Estado competiría la ponderación de los distintos bienes e intereses relevantes en la distribución interna de poderes financieros y tributarios, así como la definición del sistema tributario interno.

Así, y en lo que respecta a los supuestos internos de circulación entre comunidades, cabría al Estado definir –de conformidad con sus especificidades y con sus opciones macro-económicas– cuál es el grado de libertad que pretende para esos supuestos. Lo que le permitiría tanto adoptar criterios próximos a los que regulan las libertades comunitarias, como criterios que se les distancien como: i) a través de restricción del número de libertades a proteger; ii) a través de una limitación de su esfera de protección; iii) o mediante la adopción de causas de justificación más extensas o intensas.

Así, y siguiendo el razonamiento expuesto, un Estado miembro podría decidir que una norma emitida por un ente infra-estatal que contenga un elemento discriminatorio pueda ser admitida en supuestos internos, incluso conociendo que la misma norma, si se aplicase a los supuestos transnacionales, sería declarada incompatible con el ordenamiento comunitario por el Tribunal de Justicia.

b) Contra la exclusión.

Creemos que, por lo menos en el marco de un ordenamiento como el español, no es aceptable defender que los entes infra-estatales tengan absoluta libertad para crear normas discriminatorias, instaurando regímenes proteccionistas que impidan o dificulten el ejercicio de actividades económicas a los residentes en otras Comunidades Autónomas.

⁹² GAMMIE, Malcolm, «The compatibility of national tax principles with the single market», en: VANISTENDAEL, Frans (ed.), *EU Freedoms and taxation*, EATLP International Tax Series, Volume 2, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2006, pág. 106.

⁹³ Las Comunidades (y la Unión) no tienen la competencia de las competencias («Kompetenz-Kompetenz») por lo que solo disponen de las atribuciones y competencias que les hayan sido confiadas por los Estados miembros a través de los Tratados fundadores o a través de los demás Tratados de derecho comunitario primario u originario. En ese sentido véase el artículo 5, n.º 1 del TCE así como, en lo que se refiere a las competencias implícitas, el artículo 308 TCE.

La posición que acabamos de exponer puede ser justificada por múltiples vías, en función del grado con que se acepte la penetración del derecho comunitario con relación a esos «supuestos internos». En un intento de sistematización de esos caminos, subdividimos esta exposición en tres segmentos que denominamos minimalista, maximalista e intermedio.

b1) La posición minimalista: prevalencia del ordenamiento interno en la prohibición de discriminaciones de carácter infra-estatal.

Se puede partir de una condición base: la de que los supuestos de limitación a las libertades de circulación en que todos los factores de conexión relevantes se sitúen en un mismo Estado miembro se tratan de situaciones puramente internas, a las cuales no es aplicable el derecho comunitario y que, consecuentemente, no pueden ser apreciadas por el Tribunal de Justicia de la Unión.

Pero la ausencia de aplicación del derecho comunitario no puede ser asimilada a una licencia de discriminación. Esto es porque el ordenamiento interno, considerado aisladamente, contiene datos normativos que pueden *per se* obstar a la introducción de limitaciones a la libre circulación de productos y productores.

El poder normativo en materia tributaria de las Comunidades Autónomas resulta limitado tanto por la Constitución, como por la LOFCA la cual reúne una serie de disposiciones que conforman ese poder⁹⁴.

Una disposición clave es su artículo 9. De sus apartados a) y b) se extrae el principio de territorialidad que exige que una Comunidad Autónoma no pueda gravar una manifestación económica que no presente un punto de conexión con el ordenamiento interno. Este principio, que acaba por reproducir la regla impuesta por la costumbre a nivel tributario internacional, intenta solucionar la cuestión del reparto de competencias tributarias a nivel interno aunque, a ejemplo de lo que pasa a nivel internacional puede no solucionar el problema de la doble imposición en virtud de una eventual descoordinación de los criterios de conexión concretamente utilizados.

Pero la disposición decisiva se encuentra plasmada en el apartado c) cuando, de modo mimético a lo establecido en la disposición comunitaria, se dispone que las normas autonómicas «no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1 a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades».

⁹⁴ Además de los principios que trabajaremos en este estudio, pueden encontrarse los principios de solidaridad [dice el art. 156 CE que «Las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera (...) con arreglo a los principios (...) de solidaridad» lo que supone una cierta redistribución de los ingresos recaudados por cada comunidad], de coordinación (lo que exige que la distribución de competencias sea articulada y coordinada entre los diversos entes territoriales] y de separación (de conformidad con el art. 6, n.º 2 de la LOFCA «los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre los hechos imposables gravados por el Estado».)

Este artículo encierra el conocido principio de no interferencia económica o de neutralidad, el cual limita directamente el poder normativo de las Comunidades Autónomas, a las cuales se veta la capacidad de introducir obstáculos a las libertades de circulación de personas, de mercancías, de servicios y de capitales⁹⁵. Por lo que se concluye que también a nivel interno se encuentra una prohibición clara de todas esas limitaciones.

In claris non fit interpretatio, interpretatio cessat in claris. Pero en realidad, la coincidencia de prohibiciones entre el derecho interno y el comunitario no significa una igualdad de posiciones jurídicas de los destinatarios de los mandatos normativos. Además de no existir una clara coincidencia de las fórmulas verbales, al ser las normas aplicadas por órganos jurisdiccionales distintos, pueden encontrar referentes jurisprudenciales distintos que conduzcan a algunas discordancias sus esferas normativas de protección.

Esto es lo que, de hecho, se produce. En contraste con la construcción jurisprudencial comunitaria, optimizadora de las libertades fundamentales declarando la existencia de una discriminación o restricción a las mismas en cuanto una norma interna entre en su campo material de aplicación⁹⁶, la jurisprudencia española tradicionalmente reconoce un gran margen de decisión al legislador autonómico subordinando la invalidez a: i) la intencionalidad del legislador o, en la falta de esa intencionalidad; ii) a la emergencia de obstáculos graves o desproporcionados. La orientación expuesta se consolidó en los ochenta⁹⁷, aunque más recientemente sea posible encontrar pronunciamientos en que los jueces recurran a un filtro más intenso⁹⁸.

Las diferencias se pueden constatar también en el campo de las justificaciones admisibles. Como el campo normativo de referencia es esencialmente fijado por la Constitución y por la ley orgánica, los motivos que se invoquen como causas de justificación se deben encontrar en disposiciones de idéntico rango. Lo que además de poder conducir a soluciones absolutamente alejadas de las del derecho comunitario puede, si se explora convenientemente, justificar la edificación de siste-

⁹⁵ De cierto modo estos límites resultaban ya de los mandatos constitucionales presentes en los artículos 14, 139 y 149 CE.

⁹⁶ Para una visión general del ámbito de protección de las libertades, así como de su delimitación optimizadora véase OLIVER, Peter y ROTH, Wulf-Henning, «The Internal Market and the Fundamental Freedoms», *Common Market Law Review*, 41, 2004, págs. 407-441.

⁹⁷ El precedente en se fundó esta línea interpretativa fue la sentencia de Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre (recurso 184/1981) en que se discutía la constitucionalidad de una normativa vasca en materia de transportes. En la sentencia el tribunal afirmó (FJ 2) que «no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será sin duda cuando **intencionalmente** persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero (...) no solo en ese caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de **obstáculos** que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen (...)». En concreto la situación planteada no se subsumía en el campo de las prohibiciones una vez que «ni la dilación que eventualmente pueda sufrir la conclusión del contrato de transporte por las objeciones que el cargados haga al transportista que se le propone constituyen **obstáculos graves** o desproporcionados con la finalidad que la norma persigue». En este mismo sentido véase la sentencia 88/1986, FJ 3

⁹⁸ Eso se verifica a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril, en la cual se afirma que una norma constituirá violación de la libertad de circulación cuando dé origen al «surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen». *Ratio decidendi* ese que fue posteriormente reproducida en las STC: FJ 5 de la sentencia 64/1990, de 5 de abril, F.J. 2 de la sentencia 66/1991, de 22 de marzo, FJ 26 de la sentencia 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 11 de la sentencia 96/2002, de 25 de abril y FJ 5 de la sentencia 168/2004, de 6 de octubre y FJ 8 de la sentencia 456/2007, de 12 de diciembre.

mas tributarios absolutamente cerrados y proteccionistas alrededor de las Comunidades Autónomas de régimen especial –las cuales disfrutaban de un respaldo constitucional en materia de excepciones bastante más amplio de lo que cuentan las restantes comunidades.

En síntesis: siguiendo esta línea de argumentación, tanto el Sr. Ronaldo como el Sr. Alonso estarían protegidos contra una norma que los discrimine en virtud del ejercicio previo de una libertad de circulación. Pero su posición jurídica puede no coincidir: el Sr. Ronaldo se beneficiará de una constelación normativa que optimiza las libertades de circulación, mientras que el Sr. Alonso solo podrá acceder a un sistema bastante más flexible en esos temas. El Sr. Ronaldo podrá invocar las libertades comunitarias no solo frente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino también frente a los órganos jurisdiccionales nacionales..., posibilidad esa que estaría vedada al Sr. Alonso.

b2) La posición maximalista: prevalencia del ordenamiento comunitario en la prohibición de discriminaciones de carácter infra-estatal.

El principal problema de la hipótesis metodológica anteriormente expuesta reside en las diferencias heurísticas y hermenéuticas que se pueden verificar en el tratamiento jurídico de dos sujetos situados en idéntica posición –los Sres. Ronaldo y Alonso–, que solo se distinguen entre sí, justamente, por su proveniencia (o, mejor dicho, por el lugar donde han establecido la respectiva sociedad familiar).

La exclusión del acceso al derecho comunitario por parte del Sr. Alonso se basa en dos argumentos (que en realidad son como dos caras de un mismo razonamiento): i) la irrelevancia comunitaria de las discriminaciones regionales y; ii) el carácter puramente interno del caso del Sr. Alonso, ya que todos los factores de conexión relevantes se sitúan en el interior del mismo Estado miembro. Es posible defender la improcedencia en la actualidad de esos dos argumentos, sosteniendo la plena aplicación del derecho comunitario: en esto consiste la posición maximalista.

El elemento diferencial de *Geurts* fue el de que una norma aprobada por un ente infra-estatal tiene la capacidad para discriminar con base en un criterio de pertenencia regional –la residencia en esa región (o un criterio análogo). Partiendo de ese elemento diferencial se puede ver que, en conformidad con los criterios definidos por el propio Tribunal de Justicia, el modo y medida de la discriminación sufrida por los dos sujetos es exactamente la misma. El elemento relevante para beneficiarse de un régimen fiscal proteccionista es la pertenencia a una región determinada y, en relación a ese elemento, Ronaldo y Alonso están en la misma posición. El hecho de que el Sr. Alonso sea residente en una región distinta pero del mismo Estado miembro en nada lo favorece, en esta cuestión, con relación al Sr. Ronaldo.

Por lo que se impone la siguiente interrogación: ¿Será posible, ante el pronunciamiento jurisprudencial de *Geurts*, seguir defendiendo que una situación como la del Sr. Alonso se trata de un supuesto meramente interno? ¿Seguirá siendo defendible su exclusión del ámbito de protección del derecho comunitario? En una aproximación al tema, que denominamos de maximalista, resulta posible defender que el derecho comunitario debe ser llamado a regular esos casos aparentemente internos.

La piedra angular del proceso de integración comunitaria reside en la construcción de un mercado interior. Esto supone la «supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales» –cfr. art. 3, n.º 1 c) TCE. Es verdad que en este artículo se habla de una supresión de obstáculos «entre Estados miembros». Pero es posible sostener que la integración no se resume y limita a eso...

El artículo 14, n.º 2 TCE es determinante en esta reflexión. En el mismo se puede leer que «el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado». Cuando antes se identificaba meramente una de las tareas de las instituciones comunitarias, aquí se procede a una caracterización⁹⁹ del propio mercado interior. Y en esa caracterización ya no existe limitación alguna a las fronteras estatales, lo que se exige es «un espacio sin fronteras interiores»¹⁰⁰, sea cual sea el tipo de fronteras o la entidad que las erija¹⁰¹.

Por lo que un obstáculo creado en el interior de un Estado puede colocar en peligro la prosecución del objetivo de creación «de un espacio sin fronteras interiores»¹⁰² lo que justifica la relevancia comunitaria de los supuestos de discriminación regional aprobados por los entes infra-estatales.

Esta posición maximalista depende también de que se desconsidere una situación como la del Sr. Alonso como «situación puramente interna»¹⁰³. Lo que se puede intentar por varias vías.

En primer lugar, se puede afirmar que las situaciones de discriminación regional no se encuentran, por su perfil específico, subsumidas en el concepto. En realidad, si uno de los objetivos de la Unión es la construcción de un mercado interior sin obstáculos, no se puede decir que la creación de un obstáculo por una comunidad autónoma a la libre circulación (aunque incida solo sobre los resi-

⁹⁹ Si uno se fija en la versión inglesa del tratado, el concepto utilizado en este precepto es, de hecho, el de caracterización. En esa versión se puede leer que el mercado interior: «is characterized by the abolition, as between Member States, of obstacles to freedom of movement of goods, persons, services and capital».

¹⁰⁰ Afirma IGLESIAS CASAIS que «la existencia de un mercado de tales características no supone meramente la creación de un espacio interior sin fronteras aduaneras, sino que se exige por encima de cualquier otra cosa que las referidas libertades (...) se puedan ejercitar sin ningún tipo de traba y en condiciones de plena igualdad dentro del territorio de la Unión». De lo que extrae la necesidad de una interpretación restrictiva de las referidas «trabas». Y sigue: «dada la magnitud de la función que desarrollan estas libertades en orden a la efectiva consecución de un mercado interior, sus limitaciones han de interpretarse siempre de manera restrictiva por el aplicador del Derecho Comunitario y, asimismo, es necesario que cualquier restricción a las mismas esté debidamente fundamentada en Derecho –cfr. IGLESIAS CASAIS, José Manuel, *No Discriminación...* cit., pág. 46.

¹⁰¹ No se olvide que estas disposiciones no pueden ser invocadas directamente por los sujetos para consolidar una posición jurídica. Pero como señala CORDEWENER, esas disposiciones son efectivamente utilizados por el Tribunal como directrices de interpretación de otros preceptos del Tratado –cfr. CORDEWENER, Axel, «The prohibitions...» cit., pág. 5

¹⁰² De nuevo, la expresión fue tomada de la fórmula del artículo 14, n.º 2 TCE.

¹⁰³ Esta noción se encuentra definida en la conocida sentencia *Bosman* en los siguientes términos «resulta ciertamente, de reiterada jurisprudencia (...) que las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de trabajadores y el artículo 48 en particular, no pueden aplicarse a situaciones puramente internas de un Estado miembro, esto es, cuando no existe factor de conexión alguno con ninguna de las situaciones contempladas con el Derecho Comunitario» –cfr. § 89 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1995, *Union Royale Belge des Societes de Football Association ASBL vs Marc Bosman*, C-415/93, § 89. A pesar de estar referida a la libre circulación de trabajadores, la noción aquí presentada es común a las diversas libertades comunitarias.

dentes de un mismo Estado) no tenga conexión alguna con las «situaciones contempladas por el derecho comunitario».

Se puede argumentar la necesidad de una delimitación negativa de la noción de situaciones internas, en un sentido extensivo del campo cognoscitivo del tribunal ¹⁰⁴. Este órgano, en diversas ocasiones, entendió como de su competencia la interpretación de disposiciones del ordenamiento interno que utilicen conceptos o soluciones similares a las utilizadas por el derecho comunitario, incluso cuando se aplican a supuestos internos ¹⁰⁵. Esta orientación tiende a acentuarse en la actualidad ¹⁰⁶.

Pues como ya tuvimos oportunidad de señalar, y tal como se admite por la doctrina española, la solución del artículo 9 c) de la LOFCA presenta una fuerte identidad con la respuesta comunitaria por lo que se puede decir que «existe un interés comunitario manifiesto» en que este artículo, aun cuando referido a situaciones internas, reciba una «interpretación uniforme» la cual solo puede ser garantizada por el Tribunal de Justicia.

En esos términos, e incluso partiendo formalmente del artículo 9 de la LOFCA, el Sr. Alonso se podría amparar en la heurística y hermenéutica del derecho comunitario en materia de libertades de circulación, pudiendo recurrir tanto a los tribunales nacionales (los cuales funcionarían como tribunales comunes de derecho comunitario) como a la jurisdicción europea ¹⁰⁷. La Comisión europea extendería su competencia también a estas áreas.

Este sería, en rasgos generales, el razonamiento justificador de los defensores de una tesis maximalista, esto es, de una aplicación sin límites del derecho comunitario a los supuestos de discri-

¹⁰⁴ En este sentido se puede ver, a título de ejemplo, el § 31 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de abril de 2007, *Asociación Nacional de Empresas Forestales*, C-295/05 donde se afirma que «se desprende de reiterada jurisprudencia que una petición presentada por un órgano jurisdiccional nacional solo puede ser rechazada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas».

¹⁰⁵ Como ejemplo véanse las sentencias de 18 de octubre de 1990, *Dzodi*, C-297/88 o de 11 de enero de 2001, *Kofisa*, C-1/99. En fiscalidad directa la sentencia paradigmática es la *Leur Bloem* –Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, C-28/95– en que el tribunal se consideró competente para la interpretación de una normativa nacional que se aplicaba a supuestos internos, dado que la misma aplicaba a esos supuestos las soluciones previstas en una directiva comunitaria.

¹⁰⁶ Para ilustrar esta orientación, podemos recurrir a una sentencia reciente, en el asunto *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato vs Ente Tabacchi italiani*. En el § 21 de esta sentencia se afirmó que «el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación puramente interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario, existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse» –cfr. sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 2007, ya citada. En el mismo sentido, véanse los § 22 y ss. de las conclusiones de la abogada general Julianne Kokott, de 3 de julio de 2007, presentadas en este mismo asunto.

¹⁰⁷ En especial a través del mecanismo de petición de decisión prejudicial. De hecho, como el propio Tribunal de Justicia afirmó «el artículo 234 CE constituye un instrumento de cooperación judicial que permite al Tribunal de Justicia facilitar a los tribunales nacionales los elementos de interpretación del Derecho comunitario que pueden serles de utilidad para apreciar los efectos de una disposición de Derecho nacional controvertida en el litigio que deban dirimir» –cfr. § 19 de la sentencia de 11 de diciembre de 2007, ya citada. Por un «argumento de igualdad de razón» se podría admitir la competencia de la comisión para investigar un eventual incumplimiento del derecho comunitario en esos supuestos.

minación regional, aun cuando los factores de conexión relevante estén todos situados en un mismo Estado miembro.

Esta posición encuentra hoy respaldo en las conclusiones de la abogada general Eleanor Sharpston, presentadas en junio de 2007 en un asunto relativo a las regiones belgas en que se discute, precisamente, una cuestión de «discriminación regional»¹⁰⁸. No deja de ser curioso señalar que, en materia de «discriminaciones regionales», las comunidades belgas vuelven a asumir el liderazgo de la cuestión¹⁰⁹.

Sub judicio estaba la normativa de una región belga (la región flamenca) que supedita el derecho de un trabajador de asegurarse y el beneficio de acceso a un régimen determinado de seguridad social (regional) a la condición del trabajador de tener su domicilio en el territorio de dicha región o en el territorio de otro Estado miembro.

Inicialmente el seguro de asistencia flamenco («*Zorgverzekering*»)¹¹⁰ supeditaba la afiliación a ese régimen y el pago de las prestaciones a la residencia en la región de lengua neerlandesa (Flandes) o en la región bilingüe de Bruselas-capital. En respuesta a un requerimiento de la Comisión, de 17 de diciembre de 2002, esas condiciones fueron modificadas, extendiendo la posibilidad de afiliación a los sujetos con residencia en otros Estados miembros de la Unión Europea o en Estados parte del Espacio Económico Europeo. Así, lo que se cuestionaba era la compatibilidad con el derecho comunitario de una norma que limite su ámbito de aplicación a las personas que estén domiciliadas en una determinada región excluyendo de los beneficios todos los que a pesar de trabajar en esa región fuesen residentes en otro territorio¹¹¹.

A este respecto dijo la abogada general, en los § 116 y 117 de sus conclusiones: «debo confesar que encuentro profundamente paradójico el que, mientras los últimos 50 años han estado dedicados a abolir obstáculos a la libertad de circulación *entre* Estados miembros, las entidades descentralizadas de los Estados miembros puedan, no obstante, reintroducir barreras por la puerta falsa estableciéndolas *dentro* de los Estados miembros. (...) De lo anteriormente dicho (...) puede deducirse que, en realidad, las entidades entre las que es preciso abolir las barreras no son siempre necesariamente los Estados miembros sino las entidades que ostenten la *competencia normativa* pertinente (ya sean estas Estados miembros o entidades descentralizadas dentro de un mismo Estado)»¹¹².

¹⁰⁸ Conclusiones de la abogada general Eleanor Sharpston de 28 de junio de 2007, *Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon vs Gouvernement flamand*, C-212/06. Hay, no obstante, que señalar, desde ahora, que la sentencia del Tribunal no acoge plenamente las posiciones de la abogada general expuestas en las conclusiones. Sobre la sentencia y su impacto en nuestro tema, vide *infra*.

¹⁰⁹ En *Geurts* la cuestión afectaba, también, al ordenamiento jurídico belga.

¹¹⁰ Creado por el Decreto de la Comunidad Flamenca, de 30 de marzo de 1999, regulador del seguro de asistencia (*Decreet van de Vlaamse Gemeenschap van maart 1999 houdende de organisatie van de zorgverzekering*). Se trata de un sistema que tiene como objetivo «subvencionar la ayuda doméstica de la creciente población de personas mayores, y de un modo más general, de aquellos que necesitan de dicha ayuda con independencia de su edad».

¹¹¹ Cfr. § 31 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

¹¹² Cfr. § 116 y 117 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

Así hace notar que «los efectos benéficos del desmantelamiento de los obstáculos a la libertad de circulación entre Estados miembros pueden ser fácilmente neutralizados si las entidades descentralizadas de los Estados miembros ostentan las competencias necesarias y son libres de levantar obstáculos entre ellas. (...) por más beneficiosa que la autonomía pueda resultar desde el punto de vista de la subsidiariedad y de la responsabilidad democrática, no debe lograrse al precio de hacer peligrar (de facto) el ámbito de la libertad de circulación o el efecto útil del derecho comunitario»¹¹³.

Así que concluyó a favor de la incompatibilidad con el derecho comunitario de una normativa de una región de un Estado miembro que limitase el acceso al referido régimen de seguridad social «a las personas que tengan su domicilio en el territorio en el que dicha Comunidad Autónoma es competente o en otro Estado miembro, con exclusión de las personas, cualquiera que sea su nacionalidad, que tengan su domicilio en una parte del territorio del Estado federal en la que es competente otra Comunidad Autónoma»¹¹⁴. Conclusiones estas que se pueden perfectamente trasladar al ámbito de la fiscalidad directa –ofreciendo las bases teóricas necesarias para la edificación de una posición doctrinal como la que aquí apellidamos de posición maximalista.

b3) La posición intermedia.

Un de los puntos sensibles de la posición anterior consiste, justamente, en la superación de la noción de «supuestos meramente internos». Esto porque, y no obstante la reiterada ampliación del concepto, el tribunal siempre se mostró reticente a pronunciarse sobre supuestos en que todos los factores de conexión relevantes se sitúen en un mismo Estado miembro¹¹⁵.

Pero la exclusión de la jurisdicción del Tribunal de Justicia no conlleva necesariamente una sustracción de las situaciones de las construcciones jurídicas comunitarias. Están expuestos, en líneas generales, los caracteres centrales de una tercera vía: la posición intermedia. Al mismo tiempo que se admite la competencia exclusiva de los tribunales nacionales con relación a supuestos como los del Sr. Alonso, se suscribe la necesidad de aplicación a los mismos de los arquetipos normativos vigentes a nivel comunitario.

Estudiando al detalle lo dispuesto en el artículo 9 c) de la LOFCA vemos que este artículo no hace más que una síntesis de los ideales de libertad de circulación recogidos en distintos instrumentos de derecho internacional y en múltiples ordenamientos internos. Su enunciado teórico moderno reposa en la teoría de las ventajas comparativas de David RICARDO¹¹⁶.

¹¹³ Cfr. § 117 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

¹¹⁴ Cfr. § 173 de las conclusiones de 28 de junio de 2007, ya citadas.

¹¹⁵ Eso es perfectamente visible cuando se intenta recurrir al artículo 18 TCE con el fin de extender la esfera de protección de las libertades fundamentales. Aquí el tribunal consolidó su posición en el sentido de decir que la libertad general de circulación no puede tener por efecto una ampliación del ámbito de aplicación material del Tratado a las situaciones internas, que no presenten conexión alguna con el derecho comunitario –cfr. sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de junio de 1997, *Uecker y Jacquet*, C-64/96, § 23, de 2 de octubre de 2003, *García Avello*, C-148/02, § 26 y de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, § 20.

¹¹⁶ Cfr. RICARDO, David, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, 1817. Para una consulta electrónica de este clásico véase <http://www.econlib.org/LIBRARY/Ricardo/ricP.html>.

La teoría que acabó por concederle la inmortalidad en la doctrina económica consistía en una defensa de la abolición de las fronteras al comercio interestatal que permitiese a los Estados importar y exportar libremente bienes y servicios. Esto haría con que cada uno se especializara en la producción de los bienes y servicios para los cuales tuviera una ventaja comparativa. Los bienes que dejasen de producir o que pasasen a producir de modo insuficiente, serían importados del extranjero, de países que tuviesen una ventaja comparativa en la producción de esos bienes. Con la especialización, la situación económica tanto global como concreta de cada Estado estaría mejor que si cada uno mantuviese sus fronteras cerradas. Para RICARDO todas las naciones, no solo las ricas o más poderosas podrían beneficiarse de la liberalización del comercio internacional: bastaría que cada uno explotase sus ventajas comparativas.

Esa teoría, base de múltiples preceptos de en normas internacionales e internas, es también la base en que se sustentan las libertades fundamentales, previstas en los textos comunitarios ¹¹⁷. Estos últimos, al reclamar una liberalización de los movimientos de productores y factores de producción acaban por ser un corolario de la idea ricardiana del beneficio colectivo en virtud de la ausencia de obstáculos al comercio. Esa idea encontró particular aplicación en el marco de la fiscalidad, tanto indirecta, como directa ¹¹⁸ aunque su difusión no estuvo exenta de críticas ¹¹⁹.

De acuerdo con lo que expusimos no sorprende que se sustente la filiación del artículo 9 c) de la LOFCA en la misma teoría de las ventajas comparativas. Al concretar el sistema de reparto de competencias entre las diversas comunidades autónomas el legislador español quiso evitar que estas tuviesen la posibilidad de crear obstáculos al comercio en el interior del mercado español y, con eso, pudiesen obstaculizar a la especialización de los agentes situados en las diversas comunidades en la producción de los bienes y servicios para los cuales tuvieran ventajas comparativas. Al mismo resultado, pero por un camino distinto, llegan aquellos autores españoles que defienden que la citada disposición de la LOFCA encuentra inspiración directa en las libertades fundamentales comunitarias ¹²⁰.

De ese modo se puede sostener, firmemente, la necesidad de una lectura unitaria o integrada de las libertades comunitarias y de las libertades consagradas en la Constitución Española y en la

¹¹⁷ Sobre la influencia de RICARDO en el sistema del ex-GATT (actual OMC) véase EZRAHI, Ariel M., «Opting out of Opt-Out Clauses: Removing Obstacles to International Trade and International Peace», *Law and Policy in International Business*, 31, Fall 1999, págs. 123-155. Identificando en esta teoría la base de diversas experiencias de integración véase DUNOFF, Jeffrey L. «Reconciling International Trade with Preservation of the Global Commons: Can We Prosper and Protect?», *Washington and Lee Law Review*, Fall 1992, págs. 1.422 y ss.

¹¹⁸ Cfr. MASON, Ruth, «Flunking...» cit., pág. 9.

¹¹⁹ En general se critica la predominancia de la idea de mercado en el marco comunitario. Esto porque «la asunción del «mercado» como valor de referencia del ordenamiento comunitario contrasta fuertemente con la elección ampliamente acogida en las constituciones de los diversos Estados, donde a la fiscalidad le es reconocida generalmente una importante función propulsiva con relación al proceso de transformación social» –cfr. BORJA, Pietro, «L'integrazione «negativa» tra sistema fiscale nazionale ed ordinamento comunitario», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. I, n.º 3, Settembre-diciembre 2004, pág. 853.

¹²⁰ En este sentido CALVO ORTEGA refiere que el principio que cualifica de no interferencia económica, se «trata de una exigencia que está también en el espíritu y en la letra del Tratado de la Unión Europea (TUE), y, por ello, también es de cumplimiento obligatorio». Más adelante considera que la garantía de las libertades de circulación se trata de una «exigencia comunitaria» –cfr. CALVO ORTEGA, Rafael, *Derecho Tributario I (parte general)*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 511 y 512.

LOFCA. Esto porque, teleológicamente, ambas se soportan en una misma teoría económica, y buscan la implementación de un mismo objetivo común.

No admitiéndose la jurisdicción del tribunal de Justicia con relación a los supuestos internos, entonces esa lectura unificada tendrá que ser garantizada por los tribunales nacionales. Estos deberán hacer una lectura hábil de sus normas en materia de libertades de circulación, de modo que concedan a sus ciudadanos que se encuentren en una situación similar a la de un ciudadano proveniente de un otro Estado miembro (y que, así, puede acceder a la jurisdicción comunitaria) un tratamiento lo más similar al que recibiría si pudiera acceder a esa misma jurisdicción.

Esa «armonización indirecta» o por efecto de *spill over* es, en esta línea de razonamiento, el único camino metodológico que permite que dos sujetos que se encuentren en igualdad de situación (excepto con relación al elemento de extranjería) reciban un tratamiento tributario único. De no ser así, se abre una inabordable brecha en los derechos, libertades y garantías de los contribuyentes europeos –los cuales verían su posición tributaria sustantiva debilitada cuando solo pudiesen acceder a la jurisdicción interna.

La armonización por *spill over* es además la única solución que garantiza, dentro del espacio normativo europeo, la plena vigencia de los principios de igualdad y de justicia tributaria, principios esos que forman parte de la tradición jurídica europea.

Esta posición encuentra hoy un importante respaldo en la sentencia *Gouvernement de la Communauté française*, de 1 de abril de 2008 ¹²¹. A la situación fáctica ya nos hemos referido anteriormente, cuando expusimos las conclusiones de la abogada general en este mismo asunto.

El tribunal consideró que las situaciones cuyos factores de conexión relevantes estén situados en un mismo Estado miembro (como el caso de nuestro Sr. Alonso) se tratan de «situaciones puramente internas» a las cuales no es aplicable el derecho comunitario ¹²². Pero antes de excluir las soluciones comunitarias, incita a su aplicación por parte de los tribunales internos: «procede observar, no obstante, que la interpretación de disposiciones del derecho comunitario puede resultar útil al órgano jurisdiccional nacional, incluso ante situaciones calificadas de puramente internas» ¹²³.

En nuestra opinión, y teniendo en cuenta los datos legislativos y jurisprudenciales tanto internos como comunitarios es la solución que, no representando injerencia alguna en las jurisdicciones nacionales, mejor respeta los principios materiales de tributación y que posibilita que, dentro del espacio normativo europeo, dos sujetos con características idénticas, reciban la misma protección frente a discriminaciones regionales, independientemente de la localización de los factores de conexión

¹²¹ Sentencia de 1 de abril de 2008, *Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon vs Gouvernement flamand*, C-212/06.

¹²² Cfr. § 38 de la sentencia de 1 de abril, ya citada.

¹²³ Cfr. § 40 de la sentencia de 1 de abril de 2008, ya citada. En el mismo sentido cita las sentencias de 17 de febrero de 2005, *Mauri*, C-250/03, § 21, de 30 de marzo de 2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, § 29.

relevantes –los cuales, *in casu*, no son suficientemente densos como para motivar desvíos o excepciones a las ideas de igualdad y de justicia en la tributación.

9. ¿ES GALICIA UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA FISCALMENTE DISCRIMINATORIA?

Como hemos visto, sobre las Comunidades Autónomas recae un claro mandato de no discriminación, que debe ser leído de modo particularmente estricto. Creemos, en conformidad con lo que hemos expuesto, que actualmente se debe aceptar la penetración del derecho comunitario en materia de libertades de circulación.

Entre otros, creemos que ese mandato se consustancia en dos imperativos fundamentales: i) la prohibición de adopción (cara al futuro) de normas fiscales con contenido discriminatorio, ii) la obligación de eliminación de las normas tributarias discriminatorias existentes.

Fijémonos en este segundo imperativo. Leyendo las normativas tributarias de varias Comunidades Autónomas es posible descubrir un vasto número de normas que tienen la capacidad de generar diferenciaciones de trato, en función de la residencia y adscripción de los sujetos a los cuales se aplica ¹²⁴. Tales «normas potencialmente discriminatorias» se encuentran principalmente en las normativas autonómicas en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones ¹²⁵.

Sea cual sea el camino argumentativo seguido, nos parece claro el rechazo de las mismas por lo que su mantenimiento encierra el peligro de su inaplicación judicial. Esto, si ocurre de modo masivo, puede conducir a un problema presupuestario para las respectivas Comunidades Autónomas ¹²⁶. Motivo que lleva a que consideremos imperativo un estudio, por cada una de las comunidades, de sus normativas internas, el cual identifique los supuestos discriminatorios y los sustituya por otras medidas –tributarias o no– que no sean discriminatorias.

Dadas las limitaciones inherentes a este estudio, optamos por ilustrar nuestra aseeración con la normativa de la Comunidad Autónoma de Galicia (por las razones que tuvimos ya oportunidad de señalar). Los resultados aunque expresivos, no son del todo sorprendentes y demuestran que en materia de «discriminación regional» aún existe un largo camino por recorrer.

¹²⁴ Sobre la incompatibilidad de normas autonómicas con ciertas directivas comunitarias ya se había pronunciado, en nuestro país, BERTÁN BERNABÉ, Ricardo en «Normativa Internacional que incide sobre los tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 23, 1994, págs. 55 a 104. La cuestión es, no obstante, bastante distinta y se traduce en la identificación de una eventual situación de incompatibilidad de estas normas no con el derecho derivado, sino con el derecho primario y, en concreto, con las libertades de circulación.

¹²⁵ Emitidas al amparo del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

¹²⁶ Los efectos financieros de los cambios directa o indirectamente introducidos por el juez comunitario fueron estudiados en un artículo reciente de THÖMMES en el cual el autor describe las dificultades presupuestarias afrontadas por ciertos países derivadas de la inaplicación de alguna norma tributaria –cfr. THÖMMES, Otmar «Effect of ECJ Decisions on Budgets of EU Member States. EC Law Without Mercy?», *Intertax*, vol. 33, págs. 560 y ss.

Un buen ejemplo se puede encontrar en la Ley 9/2008, de 29 de julio ¹²⁷ en materia de reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones abiertas en Galicia. El artículo 6, n.º 1 de la referida normativa dispone que el valor tributable a efectos fiscales de una explotación agraria ubicada en Galicia, o de los derechos de usufructo sobre la misma sufre una reducción del 99 por 100 cuando, *inter alia*, el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación en los cinco años siguientes al devengo del impuesto.

La reducción ¹²⁸ prevista por el legislador autonómico se restringe a las explotaciones agrarias situadas en Galicia, por lo que quedan excluidas tanto las explotaciones agrícolas situadas en otra Comunidad Autónoma, como las situadas en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea. Ya vimos como el fenómeno sucesorio, se puede incluir en el ámbito de protección de las libertades fundamentales. Ya vimos también cómo las normas de origen regional pueden crear obstáculos a las libertades de circulación. Intentaremos ahora demostrar que la norma supone una distinción de tratamiento tributario mediante la utilización de un criterio inadmisibles.

Resulta de jurisprudencia estable que en la prohibición de discriminaciones, prevista en el artículo 12 TCE caben no solo las normas que utilicen directamente el concepto de nacionalidad sino también aquellas (discriminación indirecta) que, mediante la aplicación de otros criterios, conduzcan efectivamente al mismo resultado. En materia tributaria, dado que muchos ordenamientos hacen depender la tributación de base mundial de la residencia, ese criterio es quizás el más analizado. Pero muchos otros criterios han sido examinados y rechazados por el tribunal.

Esa es, sin duda, la situación de la norma en estudio. La propiedad o el usufructo de una explotación agraria situada en Galicia es una condición que cumple de forma más sencilla un residente en Galicia que un residente en cualquier otra circunscripción territorial. Es por demás evidente el carácter proteccionista de esta ley: se intenta beneficiar fiscalmente las transmisiones *mortis causa* de los que hayan desarrollado su «vida económica» en Galicia, en relación con los que construyeran su vida en otro sitios y que, después, hayan trasladado su residencia para Galicia (situándose así en el ámbito de competencia de la ley autónoma sucesoria gallega). La norma disuade también a un residente en Galicia de adquirir explotaciones situadas fuera de la Comunidad Autónoma, por los efectos tributarios asociados a esa opción, por lo que constituye un claro obstáculo a las libertades de circulación.

En el marco comunitario, un criterio similar fue analizado y objetado por el tribunal de Justicia en la sentencia *Jäger* ¹²⁹. Ahí se discutía la admisibilidad de reglas alemanas que, en materia de cálculo de la base imponible en materia de impuesto sobre sucesiones, reservan una determinada desgravación fiscal a los bienes agrícolas y forestales situados en Alemania ¹³⁰. El tribunal conside-

¹²⁷ Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega «de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones», publicada en el «Boletín Oficial de Estado», n.º 227, de 19 de septiembre 2008.

¹²⁸ Nótese que se trata de una reducción de 99 por 100, lo que a efectos prácticos la hace equivalente a una verdadera exención.

¹²⁹ Sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06.

¹³⁰ Se trataba del artículo 13, apartado 1, punto 1 del código tributario sucesorio alemán que reservaba una exoneración, así como una desgravación parcial del impuesto sobre sucesiones a los bienes agrícolas y forestales situados en Alemania (en concreto, era concedida una exoneración fiscal en el valor de 500.000 marcos alemanes. Y del valor obtenido solo se tendría en cuenta a 60 por 100 a efectos de la base imponible –cfr. sentencia *Jäger*, ya citada, § 11 a 13.

ró que dichas disposiciones «pueden no solo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, como la enajenación de tales bienes a favor de otra persona por un residente en otro Estado miembro, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentran tales bienes»¹³¹. Por lo que concluye declarando la inadmisibilidad de la medida¹³².

Con base en esto, creemos que en un supuesto sucesorio en que el *de cuius* posee una explotación agraria fuera de Galicia (que cumpla las condiciones materiales fijadas por la normativa mencionada¹³³), puede y debe invocarse la existencia de un trato discriminatorio, requiriéndose la aplicación de la reducción. Esto porque siendo discriminatoria, no se encuentra al amparo de un motivo que sea simultáneamente legítimo y proporcionado para justificar la discriminación identificada.

Las mismas dudas se plantean con relación al artículo 8 de la misma ley, donde se prevé una reducción del 95 por 100 del valor a computar en la base imponible de las «fincas rústicas de dedicación forestal situados en terrenos incluidos en la Rede Galega de Espacios Protegidos», verificados ciertos requisitos. También aquí se limita el acceso al beneficio a la localización de los bienes, lo que, de conformidad con lo expuesto, es inaceptable.

La normativa crea una reglamentación que, además de discriminatoria (por las razones ya mencionadas), es desproporcionada, cualquiera que sea la causa de justificación invocada. Si se alegasen dificultades de control fiscal, el Tribunal muy probablemente consideraría la norma innecesaria dada la posibilidad de adopción de una medida menos restrictiva: dejar al contribuyente la posibilidad de demostrar que sus terrenos situados en otras circunscripciones territoriales cumplen «los mismos caracteres» que los clasificados en esa «rede galega», por lo que respetan las condiciones esenciales que teleológicamente justifican la concesión de dicha reducción (en ese sentido véase, por ejemplo el § 28 de *Geurts*). Si se alegase que una Comunidad Autónoma no tiene la obligación de extender un beneficio fiscal a situaciones situadas fuera de su territorio, creemos que es aplicable la argumentación seguida, por ejemplo en el § 81 la sentencia *Schwarz*, ya citada.

El mismo problema se verifica con relación a la transmisión *inter vivos* de elementos de explotaciones agrarias situadas en Galicia o de derechos de usufructo sobre los mismos¹³⁴ o de fincas

¹³¹ Cfr. § 30 de la sentencia *Jäger*, ya citada.

¹³² En el § 32 de la sentencia se puede leer que en «la medida en que dan lugar a que una herencia que comprenda un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro esté sujeta, en Alemania, a un impuesto sobre sucesiones superior al que se devengaría si los bienes incluidos en la herencia estuvieran situados exclusivamente en el territorio de este último Estado miembro, las disposiciones nacionales controvertidas en el asunto principal producen el efecto de restringir a los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de una herencia que incluya tal bien situado fuera del territorio alemán».

¹³³ O sea, las condiciones previstas en el artículo 6, n.º 1 de la Ley 9/2008, o sea: «que se trate de un agricultor/a profesional»; «que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante»; «que la persona adquiriente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto (...)»; «que la explotación agraria haya venido ejerciendo efectivamente actividades agrarias durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto».

¹³⁴ Se trata del artículo 14 de la Ley 9/2008.

incluidas en la «Red Gallega de Espacios Protegidos»¹³⁵. El dispositivo repite *ipsis verbis* la fórmula anteriormente descrita por lo que su inadmisibilidad resulta de las mismas consideraciones.

Otro artículo que suscita serias dudas es el que se refiere a la transmisión de empresas individuales o negocios profesionales, bien como de participaciones o derechos de usufructo sobre los mismos¹³⁶. Aquí se prevé que el valor a integrar de dichos bienes en la base imponible del impuesto sucesorio se reduzca en un 99 por 100 cuando, *inter alia*, el centro de gestión esté situado en Galicia¹³⁷. El criterio utilizado como base de la discriminación debe ser considerado equivalente al de «domicilio social», con relación al cual hay abundante jurisprudencia en que sostiene su inadmisibilidad, por tener los mismos efectos que la nacionalidad. La limitación del beneficio a las empresas o negocios cuyo centro de gestión esté situado en Galicia disuade a un gallego de asumir una posición en un ente de ese tipo situado en el extranjero o en otra Comunidad Autónoma, pudiendo crear un obstáculo tanto a la libre circulación de capitales como a la libertad de establecimiento. De nuevo, creemos que no existe cualquier justificación legítima y proporcionada aplicable en este caso¹³⁸.

10. CONCLUSIONES

No nos queda ninguna duda de que el sistema infra-estatal de tributación de los Estados miembros se encuentra en la eminencia de una fuerte revolución dogmática. Intentamos en este estudio poner de relieve los datos doctrinales y jurisprudenciales así como los distintos razonamientos que pueden constituir la base teórica de sustentación a una previsible mutación.

Pero no hay que aguardar... En general, los operadores jurídicos casi no se dieron cuenta de la existencia de *Geurts*. Pasó como una sentencia corta, sencilla, sin un gran interés científico. Y, no obstante, puede constituir la fuerza motriz de todo un conjunto de cambios en los sistemas recaudatorios de los Estados miembros de la Unión Europea. Si cuando hablamos de cambios a nivel estatal operamos con 27 sistemas jurídicos, a nivel regional los entes potencialmente afectados crecen exponencialmente.

Azores constituyó una primera alerta. Alerta que ciertos sectores de la doctrina menospreciaron a través de ejercicios teóricos de mayor o menor complejidad científica mediante los cuales afirmaban su inaplicabilidad al sistema tributario español¹³⁹. Se tranquilizaron las autonomías: todo, al final, no era más que humo sin fuego...

¹³⁵ Cfr. artículo 8 de la ley citada.

¹³⁶ Se trata ahora del artículo 5 de la ley citada.

¹³⁷ Cfr. artículo 5, n.º 1 a) de la ley.

¹³⁸ De igual vicio enferma la reducción prevista para la transmisión *inter vivos* de los mismos elementos –cfr. art. 13 de la ley citada.

¹³⁹ Se podrían apuntar varios ejemplos. Pronunciándose sobre la aplicabilidad de la sentencia *Azores* al País Vasco, dice ALONSO ARCE que «el panorama puede verse aclarado porque el resultado de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 ha sido el pronunciamiento por parte del máximo órgano judicial europeo de una doctrina que respalda totalmente la posición mantenida por las instituciones vascas en defensa de la autonomía tri-

No se podrá decir lo mismo de *Geurts*. Esta ya no es humo, sino la llama que se avista en el horizonte del espacio normativo autonómico. Y el problema es que a esta llama se acercan varios elementos combustibles presentes en la jurisprudencia del tribunal.

En el marco tributario se debería adoptar una postura preventiva, privilegiando una rápida eliminación de las situaciones de riesgo, evitando que las llamas se acerquen o, si por una eventualidad del destino acaban por llegar, que los daños sean perfectamente controlables.

¿Pero, y terminando aquí la alegoría de los incendios, a que llamas nos referimos? ¿Qué consecuencias pueden emerger, para el ordenamiento español, de la sentencia *Geurts*? *Geurts* lanza un fuerte reto a las Comunidades Autónomas: que empiecen a eliminar sus disposiciones internas en materia fiscal que puedan constituir un obstáculo a la implementación del mercado interior.

El reto de *Geurts* es un reto radical...

No se establece ningún límite o regla *de minimis*. Cualquier discriminación, sea cual sea su efectivo impacto económico, es incompatible con el derecho comunitario. Creemos que queda excluido cualquier tipo de invocación de la «*rule of remoteness*». Siempre que una Comunidad Autónoma adopte una regla con carácter discriminatorio, la misma debe ser considerada incompatible con el ordenamiento comunitario, sea cual sea la intensidad o la gravedad de los efectos provocados.

Esta radicalidad se extiende al ámbito subjetivo de aplicación: a los destinatarios de este reto. Adoptando el criterio comunitario, no hay que distinguir entre Comunidades Autónomas de régimen común y las de régimen especial o foral. La prohibición de discriminación se dirige a todas, y a todas con la misma intensidad. Hay una radicalidad cuanto al *an* y cuanto al *quantum*. Desde el punto de vista del derecho comunitario todas tienen la misma capacidad de discriminar por lo que a todas se debe exigir el mismo grado de respeto por dicho ordenamiento.

La misma radicalidad hace que la doctrina expuesta se extienda a las regiones con una situación económica débil o a las ultra-periféricas. Para comprender este posicionamiento, recurramos una vez más a la tesis de RICARDO: la consolidación del mercado interior y la eliminación de los obstáculos al comercio –idea que lógica y cronológicamente precede aquella– supone un beneficio global, lo cual favorece no solo a los partícipes fuertes sino también los económicamente menos capaces.

Más difícil –y a eso dedicamos una parte sustancial del estudio– es encuadrar jurídicamente la posición de los sujetos pasivos residentes en un determinado Estado miembro que se vean discriminados por una norma discriminatoria adoptada por un ente infra-estatal del mismo Estado miembro.

butaría que nos concede el Concierto Económico y del ejercicio de la misma para dotar los sistemas tributarios vasco y navarro de una fiscalidad empresarial diferenciada respecto de la vigente en el territorio de régimen común y, también, establecida en otros Estados miembros de la Unión Europea» –cfr. ALONSO ARCE, Iñaki, «Las normas fiscales vascas y el Derecho Europeo de la competencia», *Ekonomiaz, Revista vasca de Economía*, n.º 61, 2006, pág. 274.

Limitando el análisis al ordenamiento jurídico español, expusimos tres caminos metodológicamente distintos pero que coinciden en el resultado final: la protección de los sujetos residentes en un Estado miembro ante una eventual discriminación tributaria regional de origen infra-estatal.

Dicha prohibición de discriminaciones regionales no se plantea meramente a nivel teórico. Se trata de un problema concreto y que incide directamente sobre el ordenamiento de numerosas Comunidades Autónomas. Decidimos ilustrar esta conclusión a través de la normativa autonómica gallega, la cual fue pródiga en ejemplos de discriminaciones que, siguiendo las orientaciones del Tribunal de Justicia, jamás serían admitidas.

Galicia es solo un ejemplo, y quizás no el más grave, del problema a que nos referimos, el cual puede tener importantes reflejos financieros. Por lo que juzgamos imperativa una toma de posición: las Comunidades Autónomas deben cuanto antes ejecutar el comando normativo latente que se densifica a partir de la concatenación jurisprudencial creada por las sentencias *Geurts e Gouvernement de la Communauté française*: la eliminación de las normas de origen infra-estatal que discriminen a un sujeto en virtud del ejercicio de sus libertades de circulación.

Mandato que debe ser tomado en debida consideración. Es conocido el modo particularmente implacable en que el tribunal europeo reacciona ante situaciones discriminatorias. Modo ese que puede ser el adoptado por los tribunales nacionales en materia de supuestos internos. Por lo que es de todo aconsejable que las Comunidades Autónomas adopten acciones concretas en esta materia, suprimiendo sus normas discriminatorias y definiendo los medios de financiación –tributarios u otros– que compensen la pérdida de recursos que esa eliminación supone.

Las líneas argumentativas que acabamos de exponer –así como los pronunciamientos jurisprudenciales en que se fundan– no deben ser entendidas como un ataque a las autonomías, o como parte de una estrategia concebida para reducir su peso político o financiero. La autonomía local y regional es reconocida, protegida y «acariciada» por las diversas instituciones comunitarias (como, de modo particularmente apelativo lo explica el abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en sus conclusiones de 12 de enero de 2006 en el asunto *Regione Siciliana vs. Comisión*, C-417/04, § 46 y ss). Por otro lado, las propias autonomías tienen interés en formar parte del proceso de integración comunitaria (como nos explica con particular detalle DOCKTER, Helmut, «Motivos por los que los Estados Federados quieren participar en los Actos Jurídicos de la Unión Europea», en *La participación de los Länder en los asuntos de la Unión europea a través del Bundesrat*, Comunidad de Madrid, Madrid, 1995, págs. 18 y ss.)

No existe una política comunitaria de represión de las autonomías. Por el contrario, los datos disponibles indican la búsqueda cada vez más arraigada de una política de promoción de la autonomía en el espacio europeo, tanto como catalizadores de la promoción y desarrollo local y regional, como en la implementación de las distintas políticas comunitarias.

En suma, no se busca aquí proceder a una desvalorización de la autonomía. Lo que sí se pretende es evidenciar que los entes infra-estatales dotados de competencia normativa en materia tributaria son plenamente autónomos, *ma non troppo*... en el ejercicio de sus competencias, de forma

mimética al comportamiento estatal, deben sopesar junto con la promoción de sus propios intereses la necesidad de creación de un espacio económico-dinámico y vital, en que las libertades de circulación se encuentren garantizadas.

Geurts no es una sentencia de muerte, sino un llamamiento a la vida: la entrada del sistema tributario de los entes infra-estatales en espacio normativo comunitario con la consecuente eliminación de los obstáculos regionales permitirá, sin duda, una cada vez más libre distribución de productores y factores de producción en el espacio de la Unión, conduciendo así a una mejora de la situación económica y, reflejamente, a una mejoría de la calidad de vida de los ciudadanos europeos –designio en que coinciden todos los Estados miembros que componen la Unión.