



La cuestión prejudicial y la fiscalidad directa

Ricardo García Antón

Thesis submitted for assessment with a view to obtaining
the degree of Doctor of Laws of the European University Institute

Florence, 30 April 2015

European University Institute
Department of Law

La cuestión prejudicial y la fiscalidad directa

Ricardo García Antón

Thesis submitted for assessment with a view to obtaining the degree of
Doctor of Laws of the European University Institute

Examining Board

Professor Dr. Loïc Azoulai, European University Institute (EUI Supervisor)

Professor Dr. Bruno de Witte, European University Institute

Professor Dr. Pasquale Pistone, Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna

Professor Dr. Adolfo Martín Jiménez, Cádiz University

© Ricardo García Antón, 2015

No part of this thesis may be copied, reproduced or transmitted without prior permission of the author

A mis padres, Ricardo y M^a Carmen

Abstract

This dissertation purports to connect the preliminary reference procedure with direct taxation. The aim of my dissertation is to lay down how this essential mechanism for the development of EU law – the preliminary reference procedure – deals with the cases in the field of direct taxation. By analyzing the preliminary rulings in the particular field, this thesis will shed light on the meaning of judicial cooperation between the Court of Justice of the European Union (“Court”) and the national courts.

The almost absence of harmonized direct taxation reached at the European level enables the Court throughout the preliminary reference procedure to become the only available actor to safeguard the rights conferred to the individuals by EU law. In the area of direct taxation, it encompasses the rights of the individuals to exercise the fundamental Treaty freedoms of circulation. Therefore, the entrenchment of the rights of the individuals requires national courts requesting questions for preliminary rulings whereby national tax law in breach of EU law is challenged. Accordingly, this narrative of “*protection of EU rights*” which is embedded within article 267 TFEU enables the Court to adopt the role of a constitutional court assessing the compatibility of national law with EU law. The current asymmetries and conceptual mismatches of the substantive case law in the field of direct taxation are firmly anchored in a preliminary reference procedure in which the Court, as a constitutional court, is endowed with discretionary powers to drive it.

Agradecimientos

Quisiera comenzar estas líneas, agradeciendo en primer lugar al profesor Dr. Francisco Escribano haber despertado mi vocación académica en los últimos cursos de licenciatura en la Universidad de Sevilla. Su apoyo ha sido fundamental y sin él, no podría haber cursado mi doctorado en el Instituto Universitario Europeo, donde he pasado sin lugar a duda, los mejores años de mi vida. Su continuo afecto, y consejos, me han permitido en estos años, no aislarme en la torre de marfil que un doctorado entraña, sino enriquecerme con el mayor número de experiencias posibles, profundizando sin duda el lado humanista que todo académico debe tener.

Quiero mostrar mi enorme gratitud a mi supervisor, el profesor Dr. Loïc Azoulai, quien me ha sabido transmitir a lo largo de los seminarios y reuniones su pasión por el proyecto de integración europea. Su siempre útil *feedback*, su enorme paciencia e interés por mi investigación, unido a su plena disponibilidad han sido elementos claves para que pudiera acabar este trabajo. A él le debo sin duda, haber adquirido las herramientas necesarias para desarrollar mi trabajo como académico. Esta tesis le debe mucho también al profesor Dr. Adolfo Martín Jiménez, quien ha sabido guiarme con gran precisión en la complejidad de la materia fiscal a lo largo de este período, y sin cuya ayuda no hubiera sido posible entrar en el Instituto Universitario Europeo y completar este trabajo. Especial reconocimiento merece su interés por mi trabajo, sus sugerencias y el apoyo recibido en todo momento. En estos cuatro años, la realización de estancias de investigación en el IBFD en Amsterdam, en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Luxemburgo y en el Institute for Austrian and International Taxation de Viena, me han permitido no sólo acceder a una bibliografía esencial, sino disfrutar de seminarios e intercambiar puntos de vista sobre mi trabajo con excelentes profesores. Quisiera por tanto hacer extensiva mi gratitud a estas instituciones y, en particular, a los profesores que en estas instituciones han contribuido e influenciado mi trabajo: Dr. Pedro Cruz Villalón,

Dr. Daniel Sarmiento, Dr. Vincent Kronenberger, Dr. Marc-André Gaudissart, Dr. Koen Lenaerts, Dr. Dominique Ritleng, Dr. Pasquale Pistone, Dr. Michael Lang, Dr. Jeffrey Owens.

Este doctorado en el Instituto Universitario Europeo no hubiera sido posible sin la generosa dotación económica del Ministerio de Educación mediante el programa de becas Salvador de Madariaga.

Estas líneas son insuficientes para agradecer a todos aquéllos que han hecho este período en Florencia uno de los más felices de mi vida: a mis hermanos de *Dall'Ongaro* (Javier, Jony y Alexis); a los soldados y comentaristas del Fiasco (Pedro Riera, Andreu, Brais, Abian, Nicolás,...); a los historiadores (Alan, Romain, Carolina, Miguelito, Alejandro, José Miguel, Pol, Pablo...); a Annarita Zacchi, Leonardo Gandi y los amigos del *laboratorio*; a los amigos de la biblioteca Alberto, Ruth, Lorenzo, Machteld y Elena; a Linda Gilbert; a Giuseppe Martinico; a Ruth Rubio; a Chantal y los actores del atelier; a los nuevos maxwebers, bautizados como los diablos del ritmo, Pablo, Diederik, Toni, Meha...; a mi prima Raquel y su familia; y a tantos otros con los que he compartido cenas, *backstages*, *combo*, *velvet*, *jazz club*... Quiero también agradecer, a todos los amigos que en la distancia, me han apoyado y mostrado su afecto en estos años, en especial Luis Anguita, Rafa Cid, David Pérez, José Luis Benita, Juan Charro, Javier Castel, Joaquín, Timoteo...

Por último, esta tesis se la dedico especialmente a mi familia: mis padres, mi hermano, mis tíos Juan y Luisa, *mi Anna*. Termina este período excepcional, "*Il canto fu breve: una pausa, un commento improvvisso e misterioso*" (Dino Campana, *Canti Orfici*), pero siempre vuelve a salir el sol.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	
LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y LA FISCALIDAD DIRECTA.....	11
1.1. Introducción: forma y sustancia	11
1.2. La fiscalidad directa de la Unión Europea.....	14
1.3. El rol de la cuestión prejudicial en el afianzamiento de la fiscalidad directa	18
1.4. Metodología empleada.....	26
1.5. Estructura del trabajo.....	29
PARTE PRIMERA	
LA FISCALIDAD DIRECTA COMO CONTEXTO	
CAPÍTULO PRIMERO	
LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL.....	35
1.1. Introducción	35
1.2. La hermenéutica en la fiscalidad directa.....	36
1.2.1. El peso del telos en la interpretación del TJUE.....	37
1.2.2. Los criterios hermenéuticos: la creciente importancia del meta-telos.....	40
a) Los “ <i>travaux préparatoires</i> ”	43
b) La interpretación de las exenciones tributarias.....	45
1.2.3. La interpretación del Derecho Primario.....	46
1.2.4. La interpretación del Derecho Derivado.....	49
1.3. Un enfoque inconsistente.....	52
1.3.1. Discriminación vs. restricción.....	52
1.3.1.1. Coexistencia de los dos enfoques.....	55
1.3.1.2. El enfoque híbrido empleado en la fiscalidad directa.....	60
1.3.1.3. Críticas al enfoque híbrido empleado por el Tribunal.....	64
a) El juicio de comparabilidad	64
b) Una excesiva flexibilidad.....	66
c) Las justificaciones.....	67
1.3.2. “Overall vs. per-country approach”	74
1.3.2.1 Las dificultades prácticas para identificar el enfoque.....	80
1.4. Conclusión	83
CAPÍTULO SEGUNDO	
LA ESTRUCTURA DE LA LITIGACIÓN ANTE EL TJUE EN LA FISCALIDAD DIRECTA	85
2.1. Introducción.....	85
2.2. El encaje de la cuestión prejudicial	86
2.2.1. Limitaciones a la autonomía jurisdiccional de los Estados miembros.....	89
2.2.2. Limitaciones a la autonomía procesal de los Estados miembros.....	94
2.2.2.1 La armonización procesal	97
a) La revisión completa de las medidas procesales nacionales	99
b) La revisión limitada de las medidas procesales nacionales (principios de efectividad y equivalencia).....	100
2.3. Los “Repeat players”	105

2.3.1. El órgano jurisdiccional nacional	106
2.3.1.1. Análisis comparado por Estados miembros.....	110
2.3.2. El juez ponente.....	116
2.3.3 El Abogado General.....	119
2.3.4. La Comisión Europea.....	126
2.3.5. Los Estados miembros.....	130
2.3.6. Los litigantes privados.....	134
2.4. Conclusión.....	137
CAPITULO TERCERO	
EL RECURSO POR INCUMPLIMIENTO Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL	140
3.1. Introducción.....	140
3.2. El alcance de la revisión judicial	144
3.2.1. La separación radical	145
3.2.2. La carga de la prueba.....	150
3.2.3. La fijación de la “litis”	160
3.2.4. La duración del procedimiento	162
3.2.5. El impacto de las sentencias.....	163
3.3. Conclusión.....	168
PARTE SEGUNDA	
LA CRISIS DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL	
CAPÍTULO PRIMERO	
LA CRISIS ORGÁNICA.....	178
1.1. Introducción.....	178
1.2. Un concepto autónomo de órgano jurisdiccional	179
1.3. Una jurisprudencia contradictora en relación con los órganos especializados en fiscalidad	185
1.3.1. Tipología de órganos administrativos en materia fiscal.....	186
a) Los órganos administrativos encargados de la gestión, recaudación e inspección de los tributos.....	186
b) Los tribunales administrativos	188
c) Los órganos consultivos en materia fiscal.....	189
d) Los árbitros en materia tributaria tributaria.....	191
1.3.2. La erosión de los criterios Vaassen-Göbbels en la jurisprudencia fiscal	191
a) El proceso que se desarrolle ante el órgano tiene que tener naturaleza contradictoria	192
b) La jurisdicción obligatoria del órgano	193
c) La independencia del órgano jurisdiccional	197
d) La cuestión prejudicial se debe plantear en el transcurso de un litigio en curso	210
1.4. Conclusión: la discrecionalidad del TJUE.....	216
CAPÍTULO SEGUNDO	
LA CRISIS FUNCIONAL	222
2.1. Introducción.....	222

2.2. El rol del TJUE en el examen de los hechos y la normativa nacional	223
2.2.1. La progresiva erosión de la separación de funciones	224
2.2.2. Las particularidades del contexto fáctico en la fiscalidad directa.....	226
a) La complejidad de la normativa fiscal	226
b) La distinción entre supuestos de doble imposición jurídica y económica.....	227
c) La interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición (“CDIs”)	
.....	229
2.2.3. Análisis de casos concretos.....	236
a) Derecho Primario	237
b) Derecho Derivado.....	244
2.2.4. La subsunción del contexto fáctico en la interpretación del Derecho de la	
Unión.....	248
2.3. La resolución sobre el fondo del asunto.....	253
2.3.1. La resolución sobre el fondo del asunto (“Outcome”).....	257
2.3.2. La emisión de instrucciones (“Guidelines”).....	260
a) Fraude de ley en la fiscalidad indirecta.....	264
b) Fraude de ley en la fiscalidad directa	265
2.3.3. Los casos abiertos (“Deference”).....	268
2.4. Conclusión: el TJUE como órgano interno	276
CAPÍTULO TERCERO	
LA CRISIS NORMATIVA.....	280
3.1. Introducción.....	280
3.2. El efecto erga omnes o de radiación	281
3.2.1. La elaboración de criterios normativos o doctrinales por el TJUE.....	283
3.3. Las tensiones derivadas del marco procedimental de la cuestión prejudicial ...	289
3.3.1. La problemática del “acte clair”.....	289
3.3.2. Los efectos temporales de la sentencia que resuelve una cuestión prejudicial	
.....	301
3.4. Conclusión: tensiones entre lo concreto y abstracto.....	307
PARTE TERCERA	
UN MODELO DE COOPERACIÓN JUDICIAL	
CAPÍTULO PRIMERO	
UN MODELO VERTICAL	313
1.1. Introducción	313
1.2. Un modelo vertical: fundamentos de la cooperación disciplinada	314
1.3. Las herramientas de la cooperación disciplinada	317
1.3.1. La admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas.....	317
1.3.1.1. El contexto fáctico y normativo.....	320
a) La presunción de relevancia juega a favor de la admisibilidad.....	320
b) Dudas sobre la veracidad de la normativa y el contexto fáctico nacional ...	323
c) Supuestos no relacionados con el litigio en curso.....	325
1.3.1.2. El planteamiento de cuestiones hipotéticas o artificiosas	325
a) El concepto de “cuestión hipotética”.....	326

b) El concepto de “artificiosidad”	328
1.3.1.3. La instalación de docket-control en la admisibilidad de cuestiones prejudiciales.....	333
1.3.2. La limitación de efectos temporales de las sentencias	337
1.3.2.1 Las causas para limitar el efecto temporal de las sentencias	338
1.3.2.1.1. Actuaciones de buena fe.....	338
1.3.2.1.2. La no existencia de jurisprudencia del Tribunal.....	340
1.3.2.1.3. La existencia de graves perjuicios económicos.....	341
a) Elevado coste administrativo y dilación en el tiempo.....	344
b) La presentación de garantías.....	345
1.3.2.2. La discrecionalidad del Tribunal	346
1.4. Las resistencias al modelo vertical desde los sistemas jurisdiccionales nacionales	349
1.5. Las sanciones: fractura del modelo de “give and take”	359
1.5.1. La doctrina del acte clair.....	359
1.5.2. Las sanciones ante el incumplimiento de la doctrina del “acte clair”.....	362
1.6. Conclusión.....	367
CAPÍTULO SEGUNDO	
UN MODELO CONSTRUCTIVO.....	370
2.1. Introducción	370
2.2. Fundamentos de la cooperación constructiva	371
2.3. Las herramientas de la cooperación constructiva.....	377
2.3.1. La reformulación de las cuestiones prejudiciales.....	378
a) Tipología de la reformulación.....	382
b) Alcance de la reformulación: entre lo abstracto y concreto.....	388
2.3.2. Las remisiones del derecho nacional al Derecho de la Unión Europea (“renvoi”).....	392
2.3.2.1 Determinación de la remisión directa e incondicional	395
2.3.2.2 Impacto de la doctrina Kleinwort Benson en los casos de fiscalidad directa.....	397
2.3.2.3. La amplia discrecionalidad del Tribunal.....	404
2.3. La aceptación del modelo constructivo por los órganos jurisdiccionales nacionales	407
2.4. Conclusión.....	411
CONCLUSIONES	413
BIBLIOGRAFÍA.....	419
LISTADO DE ASUNTOS	444

INTRODUCCIÓN

LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y LA FISCALIDAD DIRECTA

1.1. Introducción: forma y sustancia

En esta obra nos proponemos el reto de demostrar la correlación existente entre el desarrollo de la fiscalidad directa en el Derecho de la Unión Europea y la cuestión prejudicial regulada en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (“TFUE”). Explorando las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el TJUE o el Tribunal) recaídas a cuestiones prejudiciales presentadas en el campo de la fiscalidad directa, no sólo nos preguntamos hasta que punto el procedimiento instaurado en dicho artículo condiciona las respuestas dadas por el TJUE en este área, sino también como la fiscalidad directa puede ser un campo propicio para el análisis de las tensiones y soluciones adoptadas en el complejo sistema institucional instaurado en el artículo 267 del TFUE. En otras palabras, en esta obra, nos proponemos a realizar un estudio sobre cómo la forma (la cuestión prejudicial) influye en la sustancia (fiscalidad directa), y viceversa.

La interrelación entre forma y sustancia en el Derecho no es nueva en el debate jurídico.

Así, en un primer momento, BENTHAM¹ partía de la subordinación de la normativa

¹ Véase la distinción, y a la vez subordinación, entre derecho sustantivo y derecho procesal o adjetivo en BENTHAM, J., *Of Laws in General*, Atholone Press University of London, London, 1970, pp. 142: “*They not only could not have any effect, but they could not be understood, nor even have existence, without having a principal law to refer to: the idea of such a law being included in their very essence...Those laws then which cannot stand alone, but require to be preceded by some other to which they may adhere, may on that account be styled adjective or enclitic law:those of the opposite description, substantive or self-*

procesal al derecho sustantivo. Es decir la norma procesal no tenía razón de ser, sino venía referida a una norma sustantiva. Sin embargo, se puede comprobar que esta tajante distinción entre derecho sustantivo y adjetivo, propia del fervor ilustrado del siglo XVIII por plasmar la realidad en categorías, comienza a ponerse en duda, ante determinadas categorías jurídicas como por ejemplo la institución de la prescripción en la que quedan afectados derechos subjetivos². El abandono de las concepciones benthemianas sobre la subordinación del derecho procesal al derecho sustantivo cede ante nuevas concepciones que demuestran como la normativa procesal puede condicionar los resultados sustantivos o materiales³, o incluso como la construcción de un derecho sustantivo pre-configura la articulación de los procedimientos futuros que serán necesarios para que dicha normativa sustantiva sea efectiva. Es decir, nos situamos en un plano de absoluta interrelación en el que la normativa procesal puede condicionar los resultados sustantivos y viceversa, desapareciendo una idea de subordinación y de antinomia entre derecho sustantivo y derecho procesal⁴.

subsisting. To the adjective class belong all laws relative to the course of judiciary procedure”.

2 MAIN, T.O., “The Procedural foundations of substantive Law”, *Washington University Law Review*, nº 87, 2010, pp. 801-841. Vid. pp.816: “*The assumption that categories of substance and procedure are mutually exclusive and exhaustive simply seems to defy reality. It is quite obvious that certain procedural rules, such as burdens of proof and the class action device, also have a substantive orientation. Likewise, certain substantive statutes, such as the statute of frauds and strict liability, also have something procedural at their core*”.

3 Ibid., pp. 818: “*Procedure is an instrument of power and social control. Procedures alter the conduct of groups and individuals, and thus can prefer some over others. And procedure can, in a very practical sense, negate, resuscitate, or generate substantive rights*”; Vid. pp. 822: “*All this is a family story. And only the broadest summary of this literature is necessary to remind that procedural means can achieve substantive ends, whether or not intended. As the substantive-procedure metaphors mentioned above imply: adjectives can pervert the meaning of sentences, pipes can leak or pollute, handmaids can become mistresses, and player pianos can be so out of tune that the music is unrecognizable*”.

4 Ibid., pp.841: “*Although we have known that procedure is inherently substantive, we should now also appreciate that substance is inherently procedural. The construction of substantive law entails assumptions about the procedures that will apply when that substantive law is ultimately enforced. Those procedures are embedded in the substantive law and, if not applied, can lead to over- or under-enforcement of the substantive mandate. Understanding that procedure is substantive, and that substance is procedural debunks two myths: first, that there is a substance-procedure dichotomy, and second, that procedure is the inferior partner. A substance-procedure anti- nomy that was introduced for teaching purposes was impulsively codified as a rigid substance-procedure dichotomy. Doctrines founded upon this false dichotomy are flawed and vulnerable*”.

En el Derecho de la Unión Europea, existe una absoluta interrelación entre forma y substancia. De esta forma, medir en que manera la configuración del proceso legislativo condiciona o influye las decisiones legislativas adoptadas no es algo particularmente ajeno a este ordenamiento jurídico. Así WEILER⁵ se refería a cómo en el llamado “*heroic period*” durante los 60s y principios de los años 70s, el establecimiento de la regla de la unanimidad, así como el creciente peso de los órganos de extracción intergubernamental como el COREPER y el Consejo, permitieron a los Estados miembros el control del proceso decisonal (“*decision-making process*”) y aceptar el proceso de paulatina constitucionalización que encabezaba el TJUE. En otras palabras, es ese control del proceso decisonal por parte de cada uno de los Estados miembros, al establecerse el derecho de veto principalmente, lo que justifica su participación y confianza en el proyecto europeo⁶.

Si en el terreno legislativo, la correlación entre la forma (el control por parte de los Estados miembros del proceso legislativo) y la sustancia (la normativa aprobada) se puede observar claramente, el objeto de este trabajo busca en esta misma línea trazar la pasarela entre el mecanismo prejudicial regulado en el artículo 267 TFUE y las decisiones sustantivas adoptadas por el Tribunal. En otras palabras, no se puede separar el modelo procesal instaurado por la cuestión prejudicial del aspecto sustantivo, que consiste en la propia configuración de la fiscalidad directa en el Derecho de la Unión Europea. Así en este capítulo introductorio, veremos como la cuestión prejudicial se convierte en un mecanismo necesario y fundamental para el desarrollo de la fiscalidad

5 WEILER, J.H.H., “The transformation of Europe”, *Yale L.J.*, 1990-1991, pp. 2403-2483. En pp. 2429: “*Had no veto power existed, had intergovernmentalism not become the order of the day, it is not clear to my mind that the Member States would have accepted with such equanimity what the European Court of Justice was doing. They could accept the constitutionalization because they took real control of the decisionmaking process, thus minimizing its threatening features*”.

6 *Ibid.*, pp. 2429: “*The interplay between the Community normative and decisionmaking regimes, as explained above, gave each individual Member State a position of power brokerage it never could have attained in more traditional for of international intercourse. The constitutional infrastructure “locked” the Member States into a communal (read: Community) decisionmaking forum with a fairly rigorous and binding legal discipline. The ability to “go it alone” was always somewhat curtailed, and in some crucial areas, foreclosed. The political superstructure, with its individual veto power and intergovernmental discourse, gave each Member State a decisive position of influence over the normative outcome*”.

directa.

1.2. La fiscalidad directa de la Unión Europea

En un campo como la fiscalidad directa, que tradicionalmente se configura como parte indisoluble de la soberanía nacional, nos tenemos que preguntar cuál es el rol que desempeña el TJUE. Si bien, los artículos 2 y 3 del Tratado de la Unión Europea (“TUE”), que regulan los objetivos de la Unión, o los artículos 4 y 5 del TUE, que consignan los principios que guían el reparto de competencias entre la Unión y los Estados miembros, no mencionan en absoluto la fiscalidad o la imposición, la fiscalidad de la Unión Europea nace vinculada a un claro fin: evitar que la imposición se convierta en un obstáculo (“*l’entrave fiscale*”)⁷ para la consecución del mercado interior previsto en el artículo 3.3 del TUE (ex artículo 2 TUE). Es por tanto esta lógica de consecución del mercado interior, la que emerge en los preceptos del TFUE que de alguna manera inciden en el campo de la fiscalidad y que podemos agrupar en una triple clasificación⁸: (i) la prohibición de medidas fiscales que puedan ser calificadas como ayudas de estado (artículos 107 y 108 del TFUE); (ii) la prohibición de derechos de aduana de importación o exportación o las exacciones de efecto equivalente o en general cualquier tributo interior que indirectamente proteja la producción nacional frente a la de los demás Estados miembros (artículos 30 y 110 del TFUE); (iii) La aproximación de legislaciones

7 Vid. MAITROT DE LA MOTTE, A., “L’entrave fiscale” en AZOULAI, L. (dir.), *L’entrave dans le droit du Marché intérieur*, Bruylant, Bruxelles, 2011, pp. 105 y ss. ; Esta misma concepción de la fiscalidad europea se observa en, BORIA, P., *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè Editore, Milano, 2010, pp. 21 : “*Nell’Unione europea la fiscalità assume un ruolo decisamente peculiare : rispetto al perseguimento delle quattro libertà comunitarie (libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali) ed al fondamentale obiettivo di favorire la liberalizzazione del mercato e della concorrenza tra le imprese, l’utilizzazione della leva tributaria viene considerata come un possibile ostacolo suscettibile di produrre distorsioni e impedimenti ; così le prestazioni tributarie vengono riguardate con diffidenza dall’ordinamento comunitario in quanto portatrici di un carico di potenziale ostruzione rispetto alla libera azione delle imprese e comunque alla capacità naturale di assestamento del mercato intorno agli equilibri naturali delle forze economiche.*” (El subrayado es nuestro).

8 MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l’Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2013, pp. 5 y ss.

fiscales nacionales, que se recoge en el artículo 113 TFUE para la fiscalidad indirecta y el artículo 115 del TFUE en relación con la fiscalidad directa, con la consabida regla de la unanimidad.

Por tanto, en un área como la fiscalidad directa, reservada tradicionalmente a la soberanía de los Estados miembros, y donde la armonización fiscal con base en el artículo 115 TFUE ha sido muy escasa⁹, el peso lo ha tenido el TJUE mediante la llamada integración negativa¹⁰. La labor del Tribunal en la fiscalidad directa implica básicamente la interpretación de las libertades fundamentales de circulación al objeto de declarar como contrarias al Derecho de la Unión Europea todas aquellas medidas nacionales que obstaculicen la consecución del mercado interior¹¹. Es decir, y tal como se expresa TERRA y WATTEL¹², la jurisprudencia del TJUE en la fiscalidad directa aplica directamente los principios vertebradores del Derecho de la Unión Europea y las libertades fundamentales de circulación: *"In the field of direct taxes, it is the other way around. Because of the virtual absence of secondary EC law in the field of direct*

9 Hasta el momento se han aprobado las siguientes directivas: Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (refundición de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990); Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros; Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (refundición de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990).

10 MUTÉN, L., "The effects of ECJ rulings on Member States' Direct Tax Law", en BROKELIND, C. (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2007, pp. 30: "The Community Law that should have harmonized or approximated national tax laws has been slow in coming and covers only parts of the total. Efforts to find grand solutions to the harmonization problem – the Neumark Commission, the Van den Tempel Commission, and the Ruding Commission – were too ambitious to gain unanimous approval, and unanimous it had to be. It is hard to believe that the founding fathers would have envisaged this outcome, characterized as a combination of insufficient Community legislation and extensive ECJ case law".

11 MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit, pp.11: "A l'entrée comme à la sortie, la libre circulation des travailleurs, le droit d'établissement, la libre prestation des services, la libre circulation des capitaux et, subsidiairement, la liberté de circulation inhérente à la citoyenneté européenne, en peuvent pas être restreints par des dispositions nationales applicables aux impôts directs".

12 TERRA, B.J.M and WATTEL, P.J., *European Tax Law*, Kluwer, 2nd Edition, Deventer, 2012, pp. 30.

taxation, there are hardly any detailed EC rules to be interpreted. Direct tax cases brought before the ECJ therefore seldomly concern the implementation of an EC directive; they rather concern the clash between the EC Treaty Freedoms and principles, and unharmonized national tax laws. They ask for negative integration. Consequently, the direct tax issues brought before the Court are not so much tax law as they are Community law. The rules to be interpreted and applied are not rules on taxation, let alone detailed rules, they are very general, very sweeping EC rules of principle, such as market access, market equality, proportionality, abuse of rights, nondiscrimination, nonrestriction, free competence, etc”.

La consecución del mercado interior, como telos que fundamenta la actividad interpretativa del TJUE, nos permite afirmar que la fiscalidad directa no puede ser ya definida como un área que se escape al control del Tribunal. Tal como se constata por la fórmula acuñada en *Schumacker*¹³, el ejercicio del poder tributario tan intrínsecamente ligado a la soberanía nacional queda afectado por el Derecho de la Unión: *“en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario”*¹⁴. Esta fórmula, denominada de los poderes retenidos, que limita la soberanía nacional en determinadas áreas como la fiscalidad, no sólo se justificaría de una manera instrumental - salvaguardar el funcionamiento del mercado interior mediante una correcta aplicación de las libertades fundamentales de circulación - , sino que como señala el profesor AZOULAI responde en primer lugar a la plasmación del principio de solidaridad (*“idée d’œuvre commune”*)¹⁵ y en segundo lugar, a la concepción del proceso

13 Esta formulación se recoge en el Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rec. 1995 I-225, p. 21.

14 Sobre la evolución de la fórmula de *“retained powers”*, su justificación e implicaciones en la relación entre la Unión y los Estados miembros, véase AZOULAI, L., *“The ‘Retained Powers’ Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as a total law?”*, *European Journal of legal studies*, Volume 4, Issue 2, 2010, pp.192-219.

15 *Ibid.*, pp. 212: *“The solidarity requirement reveals the existence of a commitment in favour of the creation of a Community that goes beyond the collection of States that make it up. The idea is that the Union has its own structure, separate from a simple collection of states”*.

de integración europea como un *ethos* que impone a los Estados miembros una serie de conductas destinadas a la protección de los individuos en el espacio europeo¹⁶. Es esta idea de *ethos*, de afirmación rotunda del principio de no discriminación en el espacio europeo mediante la salvaguardia de las libertades fundamentales de circulación de los individuos, justificará como veremos en esta obra el desarrollo que se ha producido en el procedimiento de la cuestión prejudicial.

Sin embargo, a esta jurisprudencia de “principios” del TJUE¹⁷, que en el campo de la fiscalidad directa, dirime el conflicto entre las libertades fundamentales de circulación, y normas fiscales nacionales, se le achaca una gran confusión terminológica o conceptual, que la alejan de ser consistente con el principio de seguridad jurídica. A los efectos de enjuiciar las normas nacionales, veremos en el próximo capítulo, como el TJUE no sigue de manera unívoca un único enfoque, sino que oscila en función del caso concreto a resolver. De esta manera, la labor del Tribunal en este particular campo no ha sido en muchos casos todo lo consistente que debiera exigirse, pudiendo constatare una serie de grietas en la construcción de determinados conceptos claves en la fiscalidad como por ejemplo las justificaciones o razones imperiosas de interés general a medidas restrictivas al mercado interior presentadas por los Estados miembros, o la interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición (“CDIs”). Constituirá pues una particularidad de la fiscalidad directa este continuo cambio de “*approach*”, o lo que se podría llamar

16 Ibid., pp.213: “*The encroachment of EU law into areas of retained powers is justified by the need to impose the consideration of isolated interests in the Union, interests of those who circulate within the Union, who come from or are established in other Member States. Those interests that are naturally underrepresented in the legislation of Member States constitute the European situation par excellence. In that context, the provisions on freedom of movement and non discrimination operate as rules of conduct imposed on Member States.*” (el subrayado es nuestro)

17 Sobre una descripción del principio de no discriminación, cfr. WOUTERS, J, “The principle of non-discrimination in European Community Law”, *EC Tax Review*, n 2, 1999, pp. 98 -106.

“*deliberate mismatches*”¹⁸, que unida a una confusión terminológica¹⁹, benefician al Tribunal al otorgarle importantes cotas de discrecionalidad en la decisión del asunto planteado. El modelo de la cuestión prejudicial no va a permanecer ajeno a estas discordancias y multiplicidad de enfoques, y como veremos en este trabajo, existe un claro solapamiento entre el marco procesal de la cuestión prejudicial y el plano sustantivo.

1.3. El rol de la cuestión prejudicial en el afianzamiento de la fiscalidad directa

Como hemos señalado en el primer apartado de este capítulo, la cuestión prejudicial ha contribuido de manera fundamental a sentar las bases de la fiscalidad directa en la Unión Europea, invirtiendo el análisis Benthamiano que subordinaba el proceso (derecho adjetivo) al derecho de tipo sustantivo. Es decir, sin el desarrollo que se ha operado en relación con el procedimiento de la cuestión prejudicial contenido en el artículo 267 del TFUE no tendríamos la fiscalidad directa en su actual dimensión. No obstante, no será una cuestión prejudicial quien abra la puerta a que el Tribunal comience a enjuiciar la normativa nacional fiscal a la luz del Derecho de la Unión Europea, sino un recurso por incumplimiento. Será pues *Comisión vs. Francia* (“*Avoir Fiscal*”)²⁰ - relativamente tarde, en 1986 – quien por primera vez permita al Tribunal contrastar la libertad de establecimiento con una normativa fiscal francesa y declarar la violación del Tratado por este país, al denegar la aplicación de un crédito fiscal sobre dividendos a sucursales/agencias de compañías de seguros establecidas en otros Estados miembros.

18 PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, Tesis publicada por el Instituto Universitario Europeo, Septiembre 2013, pp.150: “*The various combinations or alterations of the non discrimination and the market access principle have, however, given rise to a series of deliberate conceptual mismatches at the Court’s reasoning that non only are founded in the Treaty but they can also be used to steer the outcome of the judgment in the most suitable way for the Court*”.

19 En relación con la confusión terminológica, cfr. WATTEL, Peter J., “Red herrings in direct tax cases before the ECJ”, *Legal Issues of Economic Integration* 31, issue 2, 2004, pp. 81-95.

20 Asunto C-270/86, *Comisión vs. Francia*, Rec. 1986 00273.

Este hecho explica que con anterioridad a 1986, los jueces nacionales percibían la fiscalidad directa como un área exclusiva de soberanía nacional sobre la que no cabía plantearse su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. A partir de *Avoir Fiscal*, los jueces nacionales comenzaron a cuestionarse la adecuación del Derecho de la Unión Europea con las libertades fundamentales, mediante el planteamiento de cuestiones prejudiciales al Tribunal.

Entre las causas que nos permiten ligar la cuestión prejudicial al afianzamiento de una fiscalidad directa articulada bajo el telos del mercado interior, citaremos en primer lugar la consolidación de la cuestión prejudicial como un modelo de cooperación institucional entre el juez nacional y el Tribunal, y en segundo lugar, el desarrollo jurisprudencial del principio de tutela judicial efectiva.

En relación con la primera de estas causas, la lectura simple del artículo 267 del TFUE contempla un mecanismo de cooperación jurisdiccional mediante el cual el órgano jurisdiccional nacional plantea al Tribunal una duda puntual relativa a la interpretación del Derecho de la Unión Europea, cuya resolución le es necesaria para la solución de un litigio pendiente²¹. Sin embargo, el procedimiento de la cuestión prejudicial no puede concebirse como un mero procedimiento de consulta entre dos jurisdicciones, la nacional y la europea, sino como señala PESCATORE²², es algo más: “*The really original innovation of the Treaties of Rome has been to set up for the application of Community law a direct relationship between judicial powers, a relationship which is much more than mere consultation: a relationship on the basis of jurisdictions and powers*”. Una simple prueba fáctica de que no estamos ante un mero procedimiento de consulta la encontramos en el hecho que mediante el planteamiento de una cuestión prejudicial, el

21 El artículo 267 TFUE contempla la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales de plantear cuestiones prejudiciales al TJUE sobre la interpretación de los Tratados, y en segundo lugar sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión (Derecho Derivado). En esta obra, nos centraremos exclusivamente en el análisis de la cuestión prejudicial de interpretación.

22 PESCATORE, P., *The Law of integration*, Sijthoff, Leiden, 1974, pp. 91.

órgano jurisdiccional obligará al Estado Miembro en cuestión a justificar la medida nacional ante el Tribunal de Justicia²³. Por ejemplo, el Estado Miembro se verá obligado a alegar que pese a que la medida constituye una restricción al mercado interior o es discriminatoria, dado la necesidad de salvaguardar la coherencia fiscal o luchar contra el fraude fiscal, se encuentra justificada. La cuestión prejudicial se convierte en el mecanismo para enjuiciar la compatibilidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión Europea. Desde la instauración de este mecanismo hasta la actualidad, la cuestión prejudicial se ha convertido en un marco procesal extraordinariamente complejo: en el vínculo que une al TJUE y a los órganos jurisdiccionales dentro de una misma institución, que podría denominarse siguiendo a PESCATORE, como Poder Judicial Europeo²⁴. Por tanto, el TJUE no puede ser calificado como un tribunal internacional escindido del ordenamiento jurídico de los Estados miembros. A la consagración de este Poder Judicial Europeo ha contribuido decisivamente el propio Tribunal a través de su jurisprudencia. Tal como señala WEILER, son la doctrina de efecto directo y primacía del Derecho de la Unión europea creadas por el Tribunal, quienes han sentado las bases de lo que podía describirse como un proceso de constitucionalización del Derecho de la Unión Europea²⁵, alejando a este nuevo ordenamiento jurídico de la esfera del Derecho Internacional. La adopción de esta visión institucional de la cuestión prejudicial como la piedra angular

23 WEILER, J.H.H., "Journey to an unknown destination: a retrospective and prospective of the European Court of Justice in the arena of political integration", *Journal of Common Market Studies*, vol. 31, n° 4, 1993, pp. 519: "But, by fact of their own national courts making a preliminary reference to the ECJ, governments are forced to juridify their argument and shift to the judicial arena in which the ECJ is preeminent (so long as it can carry with it the national judiciary)".

24 Ibid., pp. 100: "The increasing number of such references, which are now reaching the Court from all Member States and, with few exceptions, from all courts – courts of first instance, appeal courts and supreme courts – shows that this spirit of cooperation has firmly taken root among the national courts also. Thus there has crystallized, for the purposes of this sharing of powers and collaboration in a common task, around the Community Court of Justice, what may be considered the start of a European Judicial Power".

25 La cuestión prejudicial se convierte en el mecanismo que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales cuestionar la compatibilidad de los actos emanados por el poder legislativo nacional con el Derecho de la Unión Europea. Vid. WEILER, J.H.H., "A quiet revolution, the European Court of Justice and its interlocutors", *Comparative Political Studies*, Vol. 26, n° 4, pp. 510-534. Vid. pp. 514: "In other words, to highlight again the political implications of the legal doctrines, the European Court of Justice positioned Community law in relation to member state law as equivalent to the relationship between US federal law and state law, rather than international law and federal law; it is in this sense that we say that it constitutionalized, or federalized EC law"; WEILER, J.H.H., "The transformation of Europe", op. cit.

sobre la que se asienta el Poder Judicial Europeo, será clave en esta obra.

Este complejo marco institucional constituido a partir del artículo 267 TFUE, que ni siquiera fue previsto por los propios negociadores del Tratado de Roma²⁶, es el cauce a través del cual se ha desarrollado fundamentalmente la fiscalidad directa en el Derecho de la Unión Europea²⁷. Si tomamos por ejemplo, los datos proporcionados por el *Chartered Institute of Taxation*, en relación con libertad de circulación de capitales y pagos prevista en el artículo 63 TFUE, en el período de 2005 a 2011, de 55 casos resueltos por el TJUE, sólo 13 casos provenían de recursos por incumplimiento interpuestos por la Comisión y el resto eran cuestiones prejudiciales planteadas por órganos jurisdiccionales nacionales²⁸. Ante este hecho, nos tenemos que preguntar ¿Cómo se ha producido este fenómeno? ¿Por qué la cuestión prejudicial se convierte en el mecanismo procedimental a través del cual se configuran principalmente las líneas jurisprudenciales en la fiscalidad directa? ¿A qué se debe el extraordinario éxito de este mecanismo? La explicación no es otra que la construcción por parte del TJUE del principio de tutela judicial efectiva de los derechos atribuidos a los particulares por el Derecho de la Unión Europea, segunda de las causas anunciadas que liga el desarrollo de la fiscalidad directa por el TJUE con la cuestión prejudicial.

En *Van Gend en Loos*²⁹, el TJUE por primera vez afirma que la limitación de soberanía de

26 PESCATORE, P., “Les travaux du groupe juridique dans la négociation du Traité de Roma”, *Studia Diplomatica*, vol. XXXIV, 1981, pp. 159-178. Dicho artículo se encuentra recopilado en PESCATORE, P., *Études de droit communautaire européen 1962-2007*, Bruylant, Bruxelles, 2008, pp. 607: “...Pour autant que je m'en souviens, l'acceptation de cette idée, dans son principe, en fit pas de difficultés; je penche à croire que tous, peut-être, n'avaient pas conscience de l'importance de cette innovation”.

27 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. “Introducción, Imposición Directa y derecho comunitario”, en CARMONA, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid 2010, p.861: “Sin lugar a dudas, al margen de los recursos por incumplimiento, es la cuestión prejudicial el mecanismo que permite al TJUE pronunciarse con mayor frecuencia en asuntos en materia tributaria, y en concreto, sobre la aplicación de las libertades de las libertades comunitarias del Tratado CE en el campo de la imposición directa (también indirecta)”.

28 Los datos pueden consultarse en la siguiente dirección web:

http://www.tax.org.uk/media_centre/LatestNews-migrated/EU_tax_legs_supp

29 Asunto 26/62, *Van Gend en Loos*, Rec. 1963 00003

los Estados miembros, a raíz de la firma de los Tratados, implica la creación de derechos a favor de los individuos³⁰. Esta extraordinaria fundamentación de los derechos subjetivos de los individuos en la limitación de la soberanía nacional, tiene como principal repercusión que los individuos acudan a los tribunales a exigir los derechos que el Derecho de la Unión Europea les otorga y reconoce³¹. Este es el gran salto que realiza con *Van Gend en Loos* el TJUE, de un Tratado que establecía obligaciones para los Estados miembros, a un Tratado que instituye derechos a favor de los individuos, circunstancia no prevista por los Estados miembros fundadores³². Como señala AZOULAI, el proyecto de integración europeo sitúa en el centro al individuo, otorgándole una serie de derechos que puede oponer directamente contra los Estados miembros: *“Les droits individuels sont les principaux bénéfiques produits par*

30 Es en el Asunto C-26/62, *Van Gend en Loos*, Rec. 1963 00003, cuando aparece la formulación que justifica el principio de protección jurisdiccional al consagrar que el ordenamiento comunitario crea derechos a favor de los individuos: *“el Derecho comunitario, autónomo respecto a la legislación de los Estados miembros, al igual que crea obligaciones a cargo de los particulares, está también destinado a generar derechos que se incorporan a su patrimonio jurídico; que esos derechos nacen, no sólo cuando el Tratado los atribuye de modo explícito, sino también en razón de obligaciones que el Tratado impone de manera perfectamente definida tanto a los particulares como a los Estados miembros y a las Instituciones comunitarias”*.

31 AZOULAI, L., “The ‘Retained Powers’ Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?”, op. cit., pp. 203: *“In recognizing that, by virtue of the Community Treaties, the Member States limited their sovereign rights and created rights directly for individuals, the Court unleashed new potential. It conferred on individuals the capacity to go to the national courts to force states to comply with their obligations under the Treaty”*; MICKLITZ, H-W., *The politics of judicial cooperation in the EU- Sunday Trading, Equal Treatment and Good Faith*, Cambridge University Press, 2005, pp.15: *“The ECJ has paved the way for an ordinary citizen to base his or her claim on his or her rights under Community Law against governmental authorities, especially at the national level. When any such right is infringed, he or she may invoke that right before a national court, which in turn may (or, if its judgment is subject to appeal, must) refer the matter to the ECJ under the preliminary reference procedure”*.

32 RASMUSSEN, M., “Revolutionising European Law – A History of the *Van Gend en Loos* judgement”, *International Journal of Constitutional Law*, Vol. 12, Issue 1, pp. 136-163. *“Finally, as a result of the choice in favour of a state dominated model of cooperation, the inclusion of basic rights for citizens was not considered relevant. The direct access of individuals to the ECJ that had been a key element in the Treaty of Paris (article 33) and had been subject to and ECJ case law that expanded access was deliberately restricted. The governments had no interest in accepting a painstakingly negotiated Council compromise. It was also agreed in the groupe de rédaction that the infringement mechanism should only be open to the Commission and member states governments, not individuals. Individual rights were sufficiently protected against the non-compliance of the member states – it was deemed – by the actions of the Commission and their own national government, through the infringement procedure”*.

l'établissement du marché intérieur et de l'espace de liberté, de sécurité et de justice. Le sujet du droit de l'Union est, pour l'essentiel, celui qui est en mesure de jouir de ces droits"³³. Esta concepción de la cuestión prejudicial ligada a la protección de los derechos subjetivos de los individuos, que parte de *Van Gend en Loos*, justifica a juicio de WEILER el extraordinario éxito del mecanismo previsto en el artículo 267 del TFUE a lo largo de su historia, al convertirse en un mecanismo de cooperación institucional que tiene como objetivo principal revisar el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea por los Estados Miembro³⁴. Tal como señala PESCATORE, la cuestión prejudicial sería así como el procedimiento de infracción del Derecho de la Unión Europea para los ciudadanos³⁵. Sin embargo, para WEILER, el éxito de este modelo, que coloca al individuo en el centro - "*which places the individual in the centre but turns him into a self-centred individual*" - tiene como contrapartida acentuar la crisis de legitimidad democrática de la Unión Europea³⁶.

33 AZOULAI, L., "L'autonomie de l'individu européen et la question du statut ", EUI Working Paper 2013/2014, pp. 1.

34 WEILER, J.H.H., "Revisiting Van Gend en Loos: Subjectifying and Objectifying the Individual ", en las *Conference Proceedings of 50th Anniversary of the judgment in Van Gend en Loos*, Court of Justice of European Union, 13 mayo de 2013, pp. 11-22. En pp. 21: "*Statistically, as we know, the Preliminary Reference in more than 80 % of the cases, is a device for judicial review of Member State compliance with their obligations under the Treaties*".

35 PESCATORE, P., "Van Gend en Loos, 3 February 1963 – A view from within", en POIARES MADURO, M. and AZOULAI, L. (Eds.) *The Past and the Future of EU Law – The Classics of EU Law revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, Hart Publishing, Portland Oregon, 2010, pp. 7: "*This formulation is prophetic, since we would see later on that the preliminary reference – managed with great care by the Court (always emphasising that in the framework of the preliminary ruling it is not its task, but rather the task of the national judge to solve the conflict between national law and Community law) – will effectively become the infringement procedure for the European citizen*". Sobre esta concepción de la cuestión prejudicial como "*citizens' infringement procedure*", puede consultarse asimismo DE WITTE, B., "The Impact of Van Gend en Loos on Judicial Protection at European and National Level: Three Types of Preliminary Questions ", en las *Conference Proceedings of 50th Anniversary of the judgment in Van Gend en Loos*, op. cit., pp. 93 – 102.

36 WEILER, J.H.H., "Revisiting Van Gend en Loos: Subjectifying and Objectifying the Individual", op. cit., pp. 20: "*The paradox is thus that the legitimacy challenge to the Court's constitutional jurisprudence does not rest as often has been assumed in its hermeneutics – a good outcome based on a questionable interpretation. But quite the opposite: An unassailable interpretation but an outcome which underpins, supports and legitimates a highly problematic decisional process. Substantively, then, the much vaunted Community rights which serve, almost invariably the economic interests of individuals were 'bought' at least in some measure at the expense of democratic legitimation*"; Ante este déficit de legitimidad democrática, existen autores que defienden la necesidad de modificar la toma de decisiones en materia fiscal, abandonando la regla de la unanimidad y reforzando de esta manera las competencias legislativas de la Unión Europea, cfr. VANISTENDAEL, F., "Not European Taxation without European representation",

En un primer momento, estos derechos subjetivos que el Derecho de la Unión Europea atribuye a los ciudadanos tienen una clara naturaleza instrumental, pues se adscriben a una finalidad: la consecución del mercado interior³⁷. Así en la fiscalidad directa, se erige el derecho a no ser discriminados, en un primer momento por razón de la nacionalidad³⁸, y como veremos en el próximo Capítulo, por razón de su residencia cuando el individuo hace uso de sus libertades económicas fundamentales. Sin embargo, a raíz de la construcción del concepto de ciudadanía europea por el Tribunal, se va consolidando el derecho a circular y residir libremente en el espacio europeo desligado de toda idea de reciprocidad económica³⁹. De esta forma, el artículo 21 TFUE (ex artículo 18 TCE), junto con el artículo 18 TFUE (ex artículo 12 TCE), que contempla la prohibición general de discriminación pueden fundamentar una reclamación de un particular. Es el caso de *Schempp*⁴⁰ en el que a un nacional alemán que abonaba una pensión compensatoria a su ex mujer, que residía en Austria, le fue denegado por las autoridades fiscales alemanas la posibilidad de deducirse dicha pensión en su declaración de la renta presentada en Alemania. La normativa alemana sólo permitía la deducción de pensiones

EC Tax Review 9, n° 3, 2000, pp. 142-143.

37 Es necesario destacar que la Comisión Europea en una reciente *Press Release* de 10 de abril de 2014, titulada “*Taxation: Reinforcing the Single Market for citizens*”, asume esta concepción: la consecución del mercado interior requiere la consolidación de los derechos de los ciudadanos a circular en el espacio de la Unión Europea sin ser discriminados. En esta misma nota informativa, Algirdas Šemeta, el Comisario en Fiscalidad afirma: “*The strength of the European Union relies on people being able to move freely within the Single Market to work, study and retire. It is essential that everyone is tax compliant, but tax compliance must be made easy too. This needs particular attention in cross-border situations, where double taxation must be eliminated*”. VAN THIEL, S., *Free Movement of Persons and Income Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2002, pp. 3: “*The Community judiciary is thus responsible for upholding a minimum set of rights which entitles Community economic operators to move their products and production factors freely in the integrated market and guarantees them participation in the various geographical and decentrally regulated parts of the market on the same conditions as apply to local market players (negative integration by means of court upholding minimum rights).*”

38 En las primeras sentencias del Tribunal en las que se enjuicia normativa fiscal directa, se sigue una lógica de discriminación por razón de la nacionalidad. Posteriormente se irá abandonando hacia un concepto más amplio de discriminación encubierta o de facto. Sobre *Avoir fiscal*, LYAL, R., “Non discrimination and Direct Tax in Community Law”, *EC Tax Review*, n.2, 2003, pp.69: “*The judgment is thus firmly anchored in the concept of discrimination on grounds of nationality (it being understood that the location of the registered office of a company is considered equivalent to nationality)*”; Véase DE WITTE, B., “From a “Common Principle of Equality” to “European Antidiscrimination Law”, *American behavioral scientist* 53, n.º 12, 2010, 1715-1726.

39 AZOULAI, L., “L’autonomie de l’individu européen et la question du statut”, op. cit., pp. 7.

40 Asunto C-403/03, *Schempp*, Rec. 2005 I-06421.

compensatorias de ex cónyuges residentes en otros países de la UE/AEEE, en el caso que dichas pensiones hubieran tributado en dichos estados, circunstancia que debía acreditarse a través del correspondiente certificado. El TJUE parte del derecho de la ex mujer del Sr. Schempp a desplazarse por la Unión Europea para entrar a valorar si la medida nacional en cuestión era contraria al derecho de la Unión Europea⁴¹: *“De todo lo antedicho se desprende que, puesto que el ejercicio por parte de la ex mujer del Sr. Schempp de un derecho otorgado por la legislación comunitaria ha afectado al derecho del demandante en el asunto principal a practicar una deducción en su Estado miembro de residencia, la presente situación no puede considerarse una situación interna sin ningún vínculo con el Derecho comunitario”*. En Schwarz, con relación con la deducción extraordinaria por gastos de escolarización en centros privados extranjeros, el artículo 18 del TFUE si despliega sus efectos, sin necesidad de invocar una libertad económica de circulación⁴². Así de la interpretación del artículo 18 del TFUE que prohíbe la discriminación por razón de la nacionalidad, como de los artículos que regulan las libertades fundamentales de circulación en el TFUE, la jurisprudencia ha construido las bases del derecho a los individuos a no ser discriminados en el espacio de la Unión Europea⁴³.

41 Ibid., apartado 25.

42 Sobre el Asunto C-76/05, Schwarz, Rec. 2007 I-6849, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, CARMONA, N. (Coor.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pp. 871: “...el TJUE aclaró que el artículo 18 CE puede producir efectos en materia tributaria y ser invocado por los contribuyentes allí donde el ciudadano traslada su residencia de un Estado a otro sin ejercer ninguna actividad económica y siempre con carácter subsidiario con respecto a las libertades fundamentales”.

43 Sobre la prohibición de discriminación, Véase BAMMENS, N., *The principle of non-discrimination in international and European tax law*, IBFD, Amsterdam, 2012, pp. 519: “First, not only direct discrimination by reason of nationality is forbidden, but also all indirect forms of discrimination which, by the application of other criteria of differentiation, lead in fact to the same result (e.g. Sotgiu). Second, not only rules which distinguish between national and cross-border situations are prohibited if they are not justified, but also provisions which hamper, directly or indirectly, actually or potentially, intra-EU trade (e.g. Kraus)”. En relación con la consolidación del principio de no discriminación en la fiscalidad europea de las personas jurídicas, Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, Kluwer, 1999, pp. 258: “The non-discrimination principle and its manifestations throughout the EC Treaty (the four fundamental freedoms and the current payments provisions) are fully applicable to national tax legislations with the meaning that Member States' company tax laws cannot treat differently non-resident companies that are in the same situation as resident companies”.

1.4. Metodología empleada

El enfoque metodológico seguido en este trabajo puede definirse como inductivo, y consecuentemente empírico. Del análisis de las cuestiones prejudiciales resueltas por el TJUE en el campo de la fiscalidad directa desde 1986 hasta la actualidad, he seleccionado aquellas que he considerado más relevantes a los efectos de reconstruir la labor del Tribunal en este campo. Asimismo, este estudio de la jurisprudencia fiscal del Tribunal se complementará o contextualizará con el análisis de cuestiones prejudiciales resueltas en otras áreas del Derecho de la Unión Europea, a los efectos de trazar la oportuna comparativa. Esta labor de reconstrucción del *case law* en la fiscalidad directa tiene como principal objetivo ofrecer al lector un marco teórico consistente que permita explicar de una manera coherente el complejo funcionamiento del mecanismo contenido en el artículo 267 TFUE en este particular campo seleccionado. En otras palabras, la elaboración de un marco teórico pretende canalizar de manera sistemática las funcionalidades, tensiones, y disfunciones que afloran en la resolución por el TJUE de las cuestiones prejudiciales en la fiscalidad directa. Este marco teórico se expresará en la Tercera Parte de este Trabajo con la elaboración de un modelo que partiendo del análisis empírico del *case law* nos permita representar de manera simplificada el fenómeno de la cuestión prejudicial en este particular campo⁴⁴. En la tipología de modelos, que recoge WRÓBLEWSKI⁴⁵ en relación con la aplicación judicial del Derecho, y que análogamente podemos aplicar a la labor ejercida por el TJUE mediante la cuestión prejudicial, nuestro modelo es mixto. Por un lado, es un modelo descriptivo al partir del análisis de la jurisprudencia en la fiscalidad directa al objeto de identificar elementos y tendencias que se repiten en la resolución de cuestiones prejudiciales (“*regularities* o *patterns*”)⁴⁶. Por

44 Sobre las principales características de los modelos científicos a los efectos de su aplicación en las ciencias sociales puede consultarse FRANCK, R., *The Explanatory Power of Models*, Kluwer, Dordrecht (The Netherlands), 2002, pp. 5-7.

45 En la elaboración de nuestro modelo, hemos acudido a la tipología recogida por WRÓBLEWSKI, J., *The judicial application of Law*, editado por BANKOWSKI, Z. y MACCORNIC, N., Kluwer, Dordrecht, 1992, pp. 26.

46 *Ibid.*, pp. 56.

otro lado, el modelo tiene un componente normativo al hacer referencia a una serie de valores u opciones políticas (“*political agenda of integration*”) que el Tribunal persigue al resolver las cuestiones prejudiciales⁴⁷. Este modelo descriptivo/normativo es el hemos denominado modelo de cooperación vertical y constructivo.

Desde un punto de vista metodológico, este estudio sobre las cuestiones prejudiciales en materia fiscal, quedaría incompleto sino se comparase con el otro mecanismo establecido para garantizar la efectividad del Derecho de la Unión, y que no es otro que el recurso por incumplimiento previsto en los artículos 258-260 TFUE. Esta comparativa desarrollada fundamentalmente en la Primera Parte de este trabajo busca exponer las concordancias y discordancias que se producen en estos dos mecanismos procesales. Asimismo, y aunque la ambición de esta obra no ha sido plasmar los efectos de las cuestiones prejudiciales en el ordenamiento jurídico nacional, en determinadas secciones, he decidido hacer referencia a casos relevantes resueltos por los tribunales nacionales y, que de alguna manera son reveladores de la recepción o rechazo de los criterios y principios asentados por el TJUE en la resolución de las cuestiones prejudiciales.

Este enfoque empírico basado en *case law* nos permitirá reconstruir la labor del Tribunal en este campo mediante la resolución de tres bloques de “*research-questions*”: (i) ¿Constituye el campo de la fiscalidad directa un área específica en la que el TJUE al resolver las cuestiones prejudiciales en éste ámbito se aparta de las soluciones adoptadas en otras áreas del Derecho de la Unión Europea?; (ii) ¿Cuáles son los condicionantes tanto de tipo sustantivo, como de la litigación presentes de este área de la fiscalidad directa que influyen en la manera en la que el TJUE articula el procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE? ¿Cuál es el rol del Tribunal en este ámbito?; (iii) ¿Cómo se articula el diálogo entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales? ¿Cuál es el sentido de la cooperación judicial que presenta el artículo 267 TFUE en el campo de la fiscalidad directa?

⁴⁷ Ibid., pp. 26.

Por último, es necesario señalar lo novedoso de este enfoque frente a recientes estudios publicados sobre la relación entre la cuestión prejudicial y la fiscalidad. Así en la doctrina italiana se han publicado recientemente dos trabajos⁴⁸. En el trabajo de NUCERA se orienta a medir la incidencia o efectos de las cuestiones prejudiciales, tanto de interpretación como de validez, en los ordenamientos jurídicos nacionales, y particularmente en el italiano. De esta manera, resulta relevantes el estudio de la eficacia vinculante de las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales, sus efectos temporales o los mecanismos disponibles para reaccionar en el caso que se incumpla dicha sentencia del TJUE por parte del órgano remitente. La obra de VISMARA se centra en la interrelación entre la cuestión prejudicial de interpretación y el proceso tributario interno, analizando desde el momento que el juez plantea la cuestión prejudicial (objeto de la cuestión planteada, suspensión del procedimiento, etc.) hasta el momento en que se recibe la sentencia y los efectos que se despliegan. Ambos trabajos tienen en común medir el impacto de las cuestiones prejudiciales fiscales en los ordenamientos jurídicos internos, y en particular el italiano. Sin embargo, el enfoque adoptado en esta obra se aparta de los anteriores en tres puntos. En primer lugar, tanto VISMARA como NUCERA no sólo no distinguen entre la fiscalidad directa e indirecta, sino que sus conclusiones son apoyadas en cuestiones prejudiciales en materia de impuestos indirectos, principalmente IVA o el arancel aduanero. En mi trabajo, por el contrario, me centro exclusivamente en cuestiones prejudiciales resueltas en la fiscalidad directa, ya que la actuación del Tribunal no es la misma en la fiscalidad directa donde se interpreta de manera primordial el Derecho Primario, que en la fiscalidad indirecta, donde se está interpretando un marco regulatorio muy detallado y preciso como es el Derecho Derivado. En segundo lugar, estos trabajos no trazan la pasarela con los aspectos sustantivos o procesales del Derecho Fiscal de la Unión Europea. La cuestión prejudicial como mecanismo de cooperación judicial no puede ser ajena a las particularidades tanto de tipo sustantivo como procesales que afronta el TJUE en esta particular área. Por último, en tercer lugar, mientras los

48 NUCERA V., *Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, CEDAM, Padova, 2010, y VISMARA, F., *Interpretazione pregiudiziale comunitaria e processo tributario*, Giuffrè, Torino, 2008.

trabajos citados inciden en la eficacia y efectos de la cuestión prejudicial en el ordenamiento interno de cada Estado Miembro, mi enfoque es sobre el mecanismo en sí, sobre cómo es el marco de cooperación que se instaura en el artículo 267 TFUE se aplica en el campo de la fiscalidad directa. Es decir, las facultades, competencias o poderes que cuenta el Tribunal a la hora de resolver las cuestiones prejudiciales relativas a la fiscalidad directa.

1.5. Estructura del trabajo

Este trabajo se encuentra dividido en tres partes. En la Primera Parte, nuestro objetivo ha sido subrayar tanto los elementos sustantivos como formales que se desprenden de la labor del TJUE en la resolución de las cuestiones prejudiciales en el campo de la fiscalidad directa. Al efecto de identificar estos elementos, hemos optado por una división en tres capítulos. En el Primer Capítulo, nos hacemos eco de cuáles son las características del *case law* en la fiscalidad directa: tanto los criterios hermenéuticos que emplea el Tribunal, como el enfoque que sigue para resolver las cuestiones prejudiciales. Estos elementos sustantivos ponen de manifiesto las tensiones entre la soberanía fiscal de los Estados miembros y la integración negativa ejecutada por el Tribunal. En el Segundo Capítulo, se analiza lo que hemos llamado la estructura de la litigación ante el TJUE en el área de la fiscalidad directa. La litigación ante el TJUE mediante el planteamiento de una cuestión prejudicial pone de manifiesto cómo la necesidad de salvaguardar el principio de tutela judicial efectiva implica una serie de limitaciones a la autonomía de los Estados miembros para configurar sus sistemas jurisdiccionales y regular sus procedimientos. Junto con el análisis de estas tensiones en la arquitectura jurisdiccional de los Estados miembros, el segundo elemento que caracteriza la litigación en este área consiste en la presencia de unos mismos actores, que de manera reiterada se dan cita en el marco procesal del artículo 267 TFUE. Por último, el Tercer Capítulo se dedica a exponer las similitudes y diferencias que presenta la cuestión prejudicial frente al recurso por incumplimiento en lo que respecta al alcance de la revisión judicial realizada por el

TJUE. Con esta Primera Parte, conseguimos subrayar tanto los elementos sustantivos (herramientas interpretativas del TJUE en la fiscalidad directa junto con el enfoque adoptado), como los elementos formales (la estructura de la litigación y el alcance de la revisión judicial en comparación con el procedimiento de infracción) que distinguen la labor del TJUE en la resolución de cuestiones prejudiciales en este área, que irán apareciendo a lo largo de este trabajo.

En la Segunda Parte, nuestra idea ha sido diseccionar como se articula el diálogo entre el Tribunal y el órgano jurisdiccional nacional en relación con las cuestiones prejudiciales resueltas en el ámbito de la fiscalidad directa. La escasa actividad legislativa en este área ya sea vía directivas o reglamentos, coloca al TJUE como motor de integración europea, afectando dicho rol al mecanismo de cooperación judicial previsto en el artículo 267 TFUE. De esta manera, en esta Segunda Parte, que hemos denominado la Crisis de la Cuestión Prejudicial, nuestro objetivo ha sido agrupar en tres Capítulos las tensiones que afloran en este modelo de cooperación judicial a raíz del rol desempeñado por el Tribunal en la fiscalidad directa. En el Capítulo Primero, que denominamos La Crisis Orgánica, nos adentramos en el análisis del concepto de órgano jurisdiccional legitimado para interponer una cuestión prejudicial ante el TJUE. La tarea de reconstrucción del concepto de juez o tribunal del artículo 267 TFUE a lo largo del *case law* pondrá de manifiesto el amplio poder discrecional que cuenta el TJUE. En el Capítulo Segundo, titulado La Crisis Funcional, nos adentramos en el análisis de la vigencia del principio de la separación de funciones entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales en el marco del artículo 267 TFUE. De nuevo, afloran una serie de tensiones que revelan como el Tribunal no se limita a una interpretación abstracta del Derecho de la Unión Europea. Por último, el Capítulo Tercero, que llamamos La Crisis Normativa, recoge las tensiones relativas a los efectos que se desprenden de las sentencias del TJUE para los propios órganos jurisdiccionales. Este Capítulo Tercero se construye sobre la tensión existente entre la afirmación de criterios normativos o doctrinales con vocación general que se desprenden de las sentencias resueltas por el TJUE y el mecanismo procesal de la cuestión

prejudicial, que está construido principalmente sobre un contexto nacional muy específico.

A partir de la exposición de las tensiones que dimanaban de la compleja relación entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales en el campo de la fiscalidad directa, es necesario en la Parte Tercera de esta tesis elaborar un modelo teórico que hemos denominado vertical y constructivo. En el Primer Capítulo, bajo el título del Modelo Vertical, abordamos como el Tribunal disciplina el diálogo con los órganos jurisdiccionales nacionales mediante el empleo de una serie de facultades discrecionales a la hora de admitir las cuestiones prejudiciales, limitar los efectos temporales de las sentencias. En el Capítulo Segundo, denominado el Modelo Constructivo, señalamos una serie de herramientas, entre las que destacamos la reformulación de las cuestiones prejudiciales, con las que el Tribunal cuenta para avanzar en el proyecto de integración europea. Este modelo de cooperación disciplinada y constructiva sitúa al Tribunal como cúspide del Poder Judicial Europeo.

PARTE PRIMERA

LA FISCALIDAD DIRECTA COMO CONTEXTO

En esta Primera Parte, exponemos lo que podría llamarse los elementos identificativos que presentan las cuestiones prejudiciales resueltas en este ámbito. Tal como hemos señalado en la Introducción, partimos de un claro axioma: la cuestión prejudicial como mecanismo de cooperación judicial adopta una serie de perfiles en este área que vienen condicionados tanto por la evolución sustantiva de la fiscalidad directa en la jurisprudencia del Tribunal, como por aspectos procedimentales característicos de la litigación en este área. A la exposición de estos condicionantes tanto sustantivos como formales, dedicamos los tres Capítulos de esta Primera Parte.

Por un lado, en una vertiente sustantiva, es necesario conocer cuál es el enfoque que adopta el Tribunal al decidir las cuestiones prejudiciales en esta materia, subrayando las tensiones que afloran en la jurisprudencia fiscal del Tribunal. Entendemos que el marco procesal instaurado por la cuestión prejudicial no puede ser ajeno a la materia sustantiva sobre la que reposa, en nuestro caso, la fiscalidad directa. A estos efectos, dedicamos el Capítulo Primero de esta Primera Parte a exponer cuáles son las peculiaridades que presentan los casos resueltos por el TJUE en materia de fiscalidad directa. Las especialidades de la materia fiscal pasan en primer lugar por una hermenéutica diversa y en segundo lugar, por la multiplicidad de enfoques a la hora de afrontar las cuestiones prejudiciales resueltas.

En segundo lugar, en la vertiente formal, nos tenemos que preguntarnos por dos dos extremos: (i) los elementos característicos que estructuran la litigación en este área ante el Tribunal; (ii) aquellos elementos que lo diferencian la cuestión prejudicial del otro mecanismo procesal que garantiza la efectividad del Derecho de la Unión Europea y que no es otro que el recurso por incumplimiento (artículos 258-259 y 260 TFUE).

En cuanto al primer punto, al que dedicaremos el Capítulo Segundo, nos preguntaremos en primer lugar por el encaje de la cuestión prejudicial en los sistemas jurisdiccionales de los Estados miembros. El afianzamiento del principio de tutela judicial efectiva de los

derechos que el Derecho de la Unión Europea atribuye a los ciudadanos será salvaguardado mediante la cuestión prejudicial, generándose a tal efecto una serie de tensiones en la autonomía jurisdiccional y procedimental de los Estados miembros. En segundo lugar, la litigación en este área se caracteriza por la presencia reiterada de unos mismos actores - el tribunal remitente, el juez ponente, el Abogado General, la Comisión los Estados miembros y las partes litigantes – que intervienen en las cuestiones prejudiciales planteadas.

En cuanto al segundo punto, el Capítulo Tercero se dedica al análisis comparativo del alcance de la revisión que realiza el TJUE mediante el recurso por incumplimiento previsto en el artículo 258 TFUE a los efectos de trazar las convergencias y divergencias con la cuestión prejudicial. Ambos mecanismos previstos en el artículo 258 y 267 del TFUE tienen como principal misión garantizar el cumplimiento y efectividad del Derecho de la Unión Europea (“*enforcement*”).

CAPÍTULO PRIMERO

LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL

1.1. Introducción

Este Primer Capítulo está destinado a exponer cuáles son los elementos de naturaleza sustantiva que caracterizan la jurisprudencia del Tribunal en materia de la fiscalidad directa. Partiendo de las cuestiones prejudiciales resueltas, nos detendremos en dos elementos: (i) las herramientas hermenéuticas que el TJUE emplea; (ii) el enfoque o el “*approach*” con el cual el Tribunal analiza los casos planteados en este ámbito. El análisis de estos dos elementos comunes en el *case law* del Tribunal configura el marco sustantivo que condiciona los perfiles que adopta el mecanismo procesal previsto en el artículo 267 TFUE.

En el desarrollo de este marco sustantivo, en el que accederemos a conocer tanto las herramientas hermenéuticas empleadas por el Tribunal, como el enfoque adoptado para resolver los casos planteados, seremos testigos de la clásica tensión entre la soberanía fiscal de los Estados miembros y la integración negativa emprendida por el Tribunal – cristalizada en la fórmula de los poderes retenidos en *Schumacker* - y, que permite a este último comprobar la adecuación de la normativa nacional con las libertades fundamentales y el principio de no discriminación⁴⁹. Tanto la labor hermenéutica

⁴⁹ Sobre esta tensión entre la soberanía fiscal de los Estados miembros para regular los tributos directos y la labor del Tribunal en este campo, véase entre otros LANG, M., “Double Taxation and EC Law”, en AVI-

desplegada por el Tribunal como el enfoque que el Tribunal adopta para resolver el caso planteado se orientan a determinar en que medida la norma nacional, atributo a la soberanía fiscal del Estado Miembro, resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea. A este respecto, el Capítulo se estructura en dos grandes apartados. Mientras que en el primero se abordan los principios que vertebran la actividad interpretativa del Tribunal en la fiscalidad directa, en el segundo apartado, nos centramos en el enfoque que sigue el Tribunal en los casos de fiscalidad directa.

1.2. La hermenéutica en la fiscalidad directa

La fiscalidad directa en el seno de la Unión Europea nace con una finalidad muy distinta a la fiscalidad nacional. La actividad financiera de un Estado puede definirse como una interrelación fundamental entre el ingreso y el gasto público. De esta manera, el Derecho Financiero constituye la disciplina jurídica que regula dicha actividad financiera. Tal como la define SAINZ DE BUJANDA, el Derecho Financiero es: “*la rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de los fines*”⁵⁰. El Derecho Tributario constituye por tanto una parte del Derecho Financiero, teniendo como principal objetivo la

YONAH, HINES, J. and LANG, M. (Eds.), *Comparative Fiscal Federalism*, Kluwer Law, Eucotax Series, 2007, pp. 12: “*The rationale behind these decisions seems to be that the ECJ does not allow Member States to protect their tax bases against taxpayers' attempts to change their residence or move their source of income to another tax jurisdiction, in order to reduce their tax burden...Of course, the ECJ only has power to destroy domestic systems, not to build up a harmonized Europeanwide tax system*”; En esa misma obra, VAN THIEL, S., “The future of the principle of non-discrimination in the EU: Towards a right to most favored nation treatment and a prohibition of double burdens”, op. cit., pp. 340: “*The Court has, since the 1980s, tested the compatibility of national income tax measures and tax treaties with the EC Treaty's fundamental principles of free movement and non discrimination. In fact, in a standard phrase used in numerous tax cases the Court recalls that even through the Member States are competent in the income tax area, they must nevertheless exercise that competence in accordance with the fundamental principles of Community law, both when adopting national legislation (standard reference since Schumacker) and when concluding bilateral treaties (Commission v. France, Gilly, St. Gobain, but see D.)*”.

⁵⁰ Véase esta definición en MARTÍN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G. TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, 21ª Edición, Madrid, 2010, pp. 27.

articulación jurídica de la recaudación de los impuestos, actividad necesaria para el sostenimiento del Estado⁵¹.

Por el contrario, el Derecho Tributario de la Unión Europea no está ligado a la obtención de recursos monetarios con el objeto de ejecutar las políticas de la Unión. Buena prueba de ello, es que del presupuesto de la Unión Europeo previsto para 2011, aproximadamente un 70% corresponde a las contribuciones de los Estados miembros en función del Producto Interior Bruto, y lo restante proviene de la recaudación del IVA, aranceles aduaneros, etc⁵². Por tanto, ante la ausencia de impuestos propios en la Unión Europea⁵³, y de una escasa actividad armonizadora en virtud del artículo 115 TFUE, la fiscalidad directa europea pivota sobre la integración negativa ejecutada por el TJUE: la desaparición de los obstáculos fiscales que entorpezcan la consecución del mercado interior. Tal como hemos ya indicado, el TJUE se consagra como la institución encargada de dirimir el conflicto que pueda surgir entre una medida fiscal nacional y las libertades fundamentales de circulación. Para ello, la jurisprudencia del Tribunal en este campo se encarga de valorar principios del Derecho de la Unión como el de no discriminación, no restricción, proporcionalidad o abuso de derecho en la revisión de normas fiscales nacionales.

1.2.1. El peso del telos en la interpretación del TJUE

Esta concepción basada en la eliminación de obstáculos a la consecución del mercado interior es la que prima fundamentalmente cuando el Tribunal enjuicia las normas fiscales

51 Sobre una definición de Derecho Tributario, Vid. GIANNINI, D.A., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1974, pp. 2.: "il complesso delle norme che disciplinano la raccolta, la gestione e l'erogazione dei mezzi economici occorrenti alla vita degli enti pubblici".

52 Datos obtenidos de la página web oficial de la Comisión:
http://ec.europa.eu/budget/explained/budg_system/financing/fin_en.cfm#own_res
http://ec.europa.eu/budget/figures/interactive/index_en.cfm

53 Salvo los impuestos directos ligados a los sueldos de los trabajadores vinculados a las instituciones europeas, no existe un impuesto propio de la Unión. MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., pp.3: "La absence d'impôt européen ne saurait dès lors constituer un obstacle à l'existence d'un droit fiscal de l'Union européenne".

nacionales. Así, es frecuente que soluciones a las que el TJUE llegue mediante la valoración de principios y la interpretación de las libertades fundamentales de circulación entren en clara contradicción con soluciones adoptadas en el Derecho Tributario nacional, y en la fiscalidad internacional⁵⁴. Por ejemplo, un principio clásico del Derecho Tributario nacional, derivado de las reglas que articulan la fiscalidad internacional, establece que a los no residentes que obtienen rentas en el Estado de la fuente no se les tiene en cuenta su situación personal y familiar a los efectos de articular las correspondientes deducciones sobre sus rendimientos percibidos. Será el Estado de residencia, en él que dichas circunstancias personales y familiares deban ser tenidas en cuenta, ya que dicha persona tributa en dicho Estado en función de su renta mundial. Las razones se pueden encontrar en que es el Estado de residencia quien dispone fácilmente de los datos personales y familiares del contribuyente.

Sin embargo, el TJUE en *Schumacker y Wielockx*⁵⁵ consagra una solución diversa: el Estado de la fuente debe tener en cuenta la situación personal y familiar del no residente que obtiene rendimientos en dicho Estado cuando éste obtiene en el Estado de la fuente la mayor parte de sus ingresos y el Estado de residencia no puede tener en cuenta su situación personal. La interpretación del principio de no discriminación y la eliminación de los obstáculos a la libre circulación de trabajadores pueden fundamentar soluciones diversas a la que se desprendería del Derecho Tributario nacional, en aplicación de los clásicos principios rectores de la fiscalidad internacional⁵⁶.

54 Este conflicto entre los principios rectores de la fiscalidad internacional y del Derecho de la Unión Europea puede sintetizarse como señala TERRA, B.J.M. and WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp. 884: "It follows that regular international tax law prohibits only direct discrimination based on nationality, not discrimination on the basis of residence, on the contrary: residents and nonresidents are explicitly viewed as not comparable. EU law, by contrast, regards different treatment of nonresidents in principle as a prohibited discrimination (denial of national treatment) because different tax treatment of the cross-border situation as compared to the similar domestic situation is in principle incompatible with the free movement of persons".

55 Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rec. 1995 225 y Asunto C-84/94, *Wielockx*, Rec. 1995 I-02493.

56 Vid. VANISTENDAEL, F., "The consequences of *Schumacker* and *Wielockx*: two steps forward in the tax procession of *Echternach*", *Common Market law Review*, n° 33, pp. 255-269; BORIA, P., *Diritto Tributario Europeo*, op. cit, pp. 62: "Ne consegue pertanto che il contrasto tra valori costituzionali e valori comunitari assume una consistenza concreta, risultando ben possibile una collisione tra fonti comunitarie

No obstante, es necesario señalar que esta lógica de la consecución del mercado interior no se impone siempre en todos y cada uno de los casos planteados en el campo de la fiscalidad directa. La especial sensibilidad de los Estados miembros hacia la fiscalidad directa, que sigue siendo un área muy ligado a la soberanía nacional, hace que en determinadas ocasiones el Tribunal ceda o sacrifique la consecución del mercado interior en beneficio de los intereses nacionales. Esto ocurre por ejemplo en el caso *D*⁵⁷, en el que se preguntaba por el órgano jurisdiccional nacional si las disposiciones beneficiosas contempladas en el CDI, en este caso el de los Países Bajos y Bélgica (derecho a una cantidad exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio), podría ser extendidas a un residente en otro Estado Miembro (Alemania). Existía pues una diferencia de trato entre un residente en Bélgica y uno en Alemania a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio que gravaba los bienes situados en los Países Bajos que venía motivada por la aplicación de un CDI. El Tribunal rechaza extender los beneficios del CDI entre Bélgica y los Países Bajos al residente en otro Estado Miembro aduciendo la naturaleza bilateral y recíproca de estos instrumentos legislativos⁵⁸. El no reconocimiento del principio de nación más favorecida para extender los beneficios de un CDI a nacionales de otros Estados miembros no signatarios del mismo se aleja de la consagración de un principio de igualdad de todos los ciudadanos de la Unión en el ámbito tributario, principio que se derivaría de la lógica del mercado interior⁵⁹. La decisión en *D*. se separa de precedentes anteriores como *Matteuci*⁶⁰ en el que acuerdos de tipo cultural que contemplaban becas para los nacionales de los Estados firmantes sí extienden sus efectos a los residentes en dichos Estados, y pone de manifiesto en *D*. como en este área de la fiscalidad directa, la sensibilidad nacional hacia los intereses nacionales prima sobre la consecución de un mercado interior.

ispirate (almeno principalmente) alla logica liberistica e fonti nazionali dirette al perseguimento della capacità contributiva e dell'interesse fiscale".

57 Asunto C-376/03, *D*, Rec. 2005 I-5821.

58 *Ibid.*, apartado 61.

59 Sobre las críticas a la sentencia resuelta en el Asunto *D*., véase los artículos citados en PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, op. cit., pp. 183-184.

60 Asunto C-235/87, *Mateucci*, Rec. 1988 5589.

Asimismo, y con especial impacto en la fiscalidad directa, en relación con el fenómeno de la doble imposición jurídica, el Tribunal concluye que ésta se deriva del ejercicio en paralelo de dos Estados de sus potestad tributaria, y por tanto no le corresponde remediarlo mediante la interpretación de las libertades fundamentales de circulación⁶¹. Esta circunstancia, según el TJUE, debe ser resuelta por los Estados miembros, y no es competencia del Tribunal⁶².

Estos dos últimos ejemplos demuestran, como hemos señalado en la Introducción de este capítulo las tensiones entre la soberanía fiscal de los Estados miembros y la necesidad de avanzar en la integración económica. La consecución del mercado interior no opera pues de manera absoluta, sino que en este particular campo de la fiscalidad directa, el Tribunal se ve obligado a ponderar los intereses nacionales, y en determinados casos, la soberanía nacional vence sobre la lógica absoluta del mercado interior.

1.2.2. Los criterios hermenéutico: la creciente importancia del meta-telos

Por tanto, la fiscalidad en el Derecho de la Unión Europea aparece alejada del binomio ingreso/gasto público que opera en los ordenamientos jurídicos nacionales, y por ende

61 Asunto C-67/08, *Block*, Rec. 2009 I-00883, apartado 31.

62 Se pueden encontrar precedentes en la jurisprudencia del TJUE en materia de seguridad social (“*double burdens*”) que se oponen a esta restricción del Tribunal en materia de fiscalidad directa de subsanar los problemas de doble imposición jurídica. Vid. KOFLER, G., “Double Taxation and European Law: analysis of the jurisprudence”, en RUST, A. (Ed.), *Double Taxation within the EU*, op. cit., pp.123: “*In the non-tax area the ECJ has already found that double burdens infringe on the fundamental freedoms where such cases were not based on the principle of mutual recognition. This approach, however, was not transposed to cases of juridical double taxation in the direct tax field*”. pp. 134: “*However, given the undisputed adverse impact of double taxation on the internal market, the Court's approach is disappointing and induces the question: is there no internal market in Direct taxation?*”; ROMERO GARCÍA, F., “La doble imposición internacional en el marco de las relaciones entre el Derecho Comunitario y los CDIs (STJCE de 16 de julio de 2009, *Damseaux v. Bélgica* As. C-128/08)”, *Noticias Unión Europea*, nº 321, octubre 2011, pp. 65-74; HERRERA MOLINA, P., “STJCE 4-11-2006, *Kerckhaert-Morres*, As. C-513/04: ¿Es discriminatoria la doble imposición jurídica internacional?”, *Publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales*, Ver en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2006_04Nov_Herrera.pdf

esta circunstancia influye de manera decisiva en los criterios hermenéuticos que emplea el Tribunal. En el ámbito de los ordenamientos jurídicos nacionales, de manera casi unánime, tanto la doctrina como la jurisprudencia⁶³ se inclina por afirmar que la interpretación de las normas tributarias debe seguir las mismas reglas que cualquier otra norma jurídica. En plano positivo, en España, el artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre (en adelante, “LGT”) se remite al artículo 3.1 del Código Civil que establece que las normas tributarias se interpretarán “*según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*”.

Por el contrario, en el Derecho de la Unión Europea no existe un precepto que codifique un sistema de fuentes a los efectos de su interpretación⁶⁴. Ante eso, el TJUE emplea la interpretación teleológica o funcional al objeto de conseguir que esas normas sean efectivas y permitan alcanzar los objetivos diseñados en los Tratados (artículo 3.3 del

63 Vid. AÑOVEROS, J.: “La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n° 39, 1960, pp.706; GIANNINI, D.A., *Istituzioni di Diritto Tributario*, op. cit., pp. 42: “*e nulla autorizza a ritenere che per le disposizioni di diritto tributario si debbano seguire criteri interpretativi diversi da quelli che presiedono all’interpretazione di qualsiasi altra legge, nel campo del diritto privato e pubblico*”; Sobre los pronunciamientos jurisdiccionales que estipulan que las normas tributarias deben interpretarse como cualquier otra norma, véase MARTÍN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G. TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, op. cit., pp. 189.

64 ITZCOVICH, G., “The interpretation of Community Law by the European Court of Justice”, *German Law Journal* n° 10, 2009, pp. 540: “*Therefore, there is no provision concerning the interpretation of Community law, there is not legal norm on the matter...In other words, there are interpretative techniques which the ECJ is used to follow but which are not codified in a normative text because they have not been prescribed by the Community legislator*”. LENAERTS, K. and GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “To say what the Law of the EU is: Methods of interpretation and the European Court of Justice”, *EUI working papers, Academy of European Law*, 2013/9, pp. 4: “*Unlike the Charter, the Treaties contain no provision listing or giving an order of precedence to the methods of interpretation that the ECJ must follow. In the absence of any such provision, the ECJ is, in principle, free to choose which of the methods of interpretation at its disposal best serves the EU legal order*”.

TUE)⁶⁵. Tal como indica MADURO⁶⁶ no sólo considera que el TJUE interpreta la norma de Derecho Europeo atendiendo a la finalidad de la misma, sino que dicha finalidad debe ser acorde al resto del Derecho de la Unión Europea. Dicha interpretación que en palabras de MADURO recibe el nombre de meta-teleológica parte de concebir el ordenamiento jurídico de la Unión Europea como un sistema completo que busca la coherencia, de modo que una disposición no sólo debe interpretarse conforme a ese específico sector del ordenamiento europeo, sino tomando en su conjunto la totalidad del sistema jurídico de la Unión. Pese a las dificultades en muchos casos de distinguir entre interpretación sistemática o teleológica⁶⁷, lo que se persigue es que la norma en su conjunto se aplique efectivamente al objeto de que se cumpla su finalidad, y por ello se emplean frecuentemente interpretaciones consecuencialistas o de “reductio ad absurdum”⁶⁸, en las que el TJUE descarta interpretaciones que conllevarían resultados absurdos o contrarios a los fines perseguidos.

El cada vez mayor creciente rol de la interpretación meta-teleológica del Derecho de la

65 Sobre el método de interpretación teleológica empleado por el TJUE existe una abundante doctrina que subraya la importancia de éste método en pos de la integración europea. Entre todos destacamos: FENNELLY, N, “Legal interpretation at the European Court of Justice”, *Fordham International Law Journal*, número 20, marzo 1997; BREDIMAS, A., *Methods of Interpretation and Community Law*, North-Holland, 1978, pp. 70; JIMENO BULNES, M., *La Cuestión Prejudicial del artículo 177 TCE*, op. cit., pp. 370; CHEVALLIER, R.M., “Methods and Reasoning of the European Court in its interpretation of Community Law”, *CMLRev.*, 1965, pp. 21 y ss.

66 POIARES MADURO, M. “Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism”, *European Journal of Legal Studies*, *European Journal of Legal Studies*, Vol. 1, No 2, 2007, pp. 5: “Teleological interpretation in EU law does not, therefore, refer exclusively to a purpose driven interpretation of the relevant legal rules. It refers to a particular systemic understanding of the EU legal order that permeates the interpretation of all its rules. In other words, the Court was not simply been concerned with ascertaining the aim of a particular legal provision. It also interpreted that rule in the light of the broader context provided by the EC (now EU) legal order and its “constitutional telos”. There is a clear association between the systemic (context) and teleological elements of interpretation in the Court’s reasoning. It is not simply the telos of the rules to be interpreted that matters but also the telos of the legal context in which those rules exist. We can talk therefore of both a teleological and a metateleological reasoning in the Court”.

67 En determinadas ocasiones se hace extremadamente difícil distinguir entre interpretación teleológica o sistemática. LENAERTS, K. and GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “To say what the Law of the EU is: Methods of interpretation and the European Court of Justice”, op. cit., pp. 25.

68 Los criterios interpretativos de corte consecuencialista son reproducidos en BENGOETXEA, J.R., *The legal reasoning of the ECJ*, Oxford University Press, 1993, pp. 256.

Unión Europea se observa en la evolución del rol desempeñado por los “*travaux préparatoires*” y en la interpretación de las exenciones tributarias.

a) Los “*travaux préparatoires*”

En un principio, los “*travaux préparatoires*” quedaban excluidos como fuente interpretativa del Derecho Primario por dos motivos. En primer lugar, una explicación de tipo práctica: la no publicación de los mismos o su carácter fragmentario o inconsistente impedía que fueran considerados como fuente fiable de la intención de los redactores del Tratado⁶⁹. En segundo lugar, la presencia indiscutible del telos en el Derecho de la Unión Europea, calificado en *Van Gend end Loos*⁷⁰ como un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho Internacional, justificaba que la interpretación de este ordenamiento fuese autónoma, emancipándose de toda ligazón con la interpretación que quisieron decir los Estados miembros en el momento de elaboración de los Tratados. En relación con el Derecho Secundario, la doctrina subraya tres motivos: (i) el hecho que la potestad legislativa en el seno de la Unión recae sobre la Comisión, el Consejo y el Parlamento dificulta concretar cual es la intención del Legislador europeo; (ii) los “*travaux préparatoires*” de directivas aprobadas hace 40 años, en los 70s por ejemplo, sirven de muy poco para aplicarse a situaciones actuales⁷¹; y (iii) la poca claridad o laconismo con el que están redactados⁷². Todos estos motivos justificaron la necesidad de superponer el

69 En las Conclusiones del Abogado General Mayras presentadas el 28 de mayo de 1974 en el Asunto 2/74, *Reyners*, Rec. 1974 631 se confirma este punto de vista: “*Pero, los propios Estados signatarios del Tratado de Roma prohibieron que se recurriera a los trabajos preparatorios y es muy dudoso que pueda considerarse que las reservas y declaraciones, por otra parte no concordantes, que se invocan constituyan verdaderos trabajos preparatorios. Pero, sobre todo, el mismo Tribunal de Justicia ha descartado en varias ocasiones, el recurso a dicho método de interpretación haciendo prevalecer el contenido y las finalidades de las disposiciones del Tratado.*”

70 Asunto 26/62, *Van Gend end Loos*, Rec. 1963 00003, apartado 12.

71 ITZCOVICH, G., “The interpretation of Community Law by the European Court of Justice”, op. cit., pp. 559: “*This conception of the European constitution results from the ECJ’s recourse to teleological interpretation, from its refusal to construct a “static Community legal system” and from its refusal to pay attention to the “historical will” of Community legislator.*”

72 LENAERTS, K. and GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “To say what the Law of the EU is: Methods of interpretation and the European Court of Justice”, op. cit., pp. 22.

telos, excluyendo los “*travaux préparatoires*” como medio de interpretación⁷³. Sin embargo, recientemente, y dado su publicación y fácil acceso⁷⁴, se puede observar como los “*travaux préparatoires*” están teniendo una creciente importancia como fuente suplementaria en la interpretación que realiza el TJUE del Derecho Secundario⁷⁵. El recurso a los “*travaux préparatoires*” por parte del Tribunal consolida el creciente papel de la interpretación sistemática del Derecho de la Unión. Determinar el contexto en el que la norma fue aprobada o concebida a través de los “*travaux préparatoires*” permite al Tribunal situar el telos o la finalidad de la norma en el marco del Derecho de la Unión. Este es el caso por ejemplo en *Ibrahim and Texeira*⁷⁶, en donde el TJUE confirma que la Directiva 2004/38 debe ser interpretada de conformidad con la sentencia *Baumbast y R*⁷⁷, pues así se desprende de los trabajos preparatorios de dicha directiva: “*La interpretación adoptada en el apartado precedente queda confirmada por el hecho de que, como resulta de los trabajos preparatorios de la Directiva 2004/38, ésta se concibió de manera que fuera coherente con la sentencia Baumbast y R, antes citada (COM(2003) 199 final, p. 7)*”. La Directiva 2004/38 no nace aislada, tiene una finalidad que la marca el contexto donde es aprobada en clara consonancia o línea con la jurisprudencia del TJUE. De esta

73 BREDIMAS, A., *Methods of Interpretation and Community Law*, op. cit., pp. 57. La Corte rechaza los “*travaux préparatoires*” como método interpretativo: “*here again, one has to bear in mind that these documents are unilateral acts emanating from the governments of the Member States and, consequently express unilateral wills*”.

74 LENAERTS, K. and GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “To say what the Law of the EU is: Methods of interpretation and the European Court of Justice”, op. cit., pp. 21: “*It follows that the more public access to travaux préparatoires is granted, the more the ECJ will take into account*”. En ese mismo sentido, se expresa recientemente la Abogada General Kokott en las Conclusiones presentadas el 17 de enero de 2013 en el Asunto C-583/11, *Inuit Tapiriit*, [todavía no publicado] de 3 de octubre de 2013, apartado 32: “*Es cierto que, hasta ahora, la génesis no ha desempeñado en concreto ningún papel en la interpretación del Derecho primario, dada la imposibilidad de acceder a la mayoría de los «travaux préparatoires» de los Tratados constitutivos. Sin embargo, la instauración de convenciones para preparar las reformas de los Tratados, así como la publicación de los mandatos de las conferencias intergubernamentales, han provocado un profundo cambio en este campo. La mayor transparencia previa a las reformas de los Tratados brinda nuevas posibilidades para su interpretación a las que, como instrumento hermenéutico adicional, no debería renunciarse cuando, como sucede en el presente asunto, el significado de una disposición no puede dilucidarse atendiendo a su tenor, su contexto normativo y la finalidad perseguida*”.

75 En la actualidad, los “*travaux préparatoires*” despliegan su importancia hermenéutica en relación con la interpretación de los instrumentos normativos de Derecho Derivado, por lo que en nuestra área de estudio, predominantemente de Derecho Primario, carecen de aplicación práctica.

76 Asunto C-310/08, *Ibrahim and Texeira*, Rec. 2010 I-1065, apartados 46 y 47.

77 Asunto C-413/99, *Baumbast and R*, Rec. 2002 I-7091.

forma, los trabajos preparatorios de elaboración de una directiva afianzan de esta manera la propia coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, buscando contextualizar las normas en un telos común.

b) La interpretación de las exenciones tributarias

En el Derecho de la Unión Europea, las exenciones deben interpretarse de manera restrictiva o extensiva en función de los objetivos perseguidos por la normativa en cuestión. En *Denkavit Internationaal*⁷⁸ se planteaba como interpretar la exención de retención sobre los dividendos distribuidos por una filial a su matriz residente en otro Estado Miembro contenida en la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 (en adelante, Directiva Matriz-Filial). El apartado 2 del artículo 3 de la Directiva Matriz-Filial establecía que a los efectos de aplicar la exención, los Estados miembros tendrán la facultad “*de no aplicar la presente Directiva a aquellas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante*”. En este caso, el Tribunal interpreta que el mencionado período mínimo de participación de dos años es opcional para los Estados miembros, y dado que la finalidad de la Directiva Matriz-Filial es de “*evitar la penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, para facilitar así la cooperación transfronteriza*⁷⁹”, la interpretación correcta sería: “*la sociedad matriz deberá poseer una participación en la filial durante un período determinado, sin que sea necesario que dicho período ya haya finalizado en el momento de la concesión de la ventaja fiscal*⁸⁰”. Es decir, estamos en presencia de un caso, en el que la interpretación de la exención se hace extensivamente, al objeto de que la Directiva

78 Asuntos Acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94, *Denkavit Internationaal*, Rec. 1996 I-5063.

79 Sentencia *Denkavit*, antes citada, apartado 22.

80 Sentencia *Denkavit*, antes citada, apartado 25.

no pierda su finalidad. Lo mismo ocurre, pero en caso contrario, en *Les Vergers*⁸¹ donde el TJUE interpreta de manera restrictiva la exención, excluyendo la posesión de participaciones en régimen de usufructo, salvo que en situaciones transfronterizas, por aplicación del principio de equivalencia proceda. También en el campo de la fiscalidad indirecta y en particular en el IVA – por ejemplo, en *Stockholm Lindöpark*⁸² - se observa como las exenciones deben ser interpretadas de manera restrictiva por constituir excepciones a la finalidad del impuesto, que no es otra que la de gravar con IVA toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

En la fiscalidad de la Unión Europea, ya sea directa o indirecta, la interpretación de las exenciones tributarias se condiciona a la finalidad perseguida por la normativa. Curiosamente, al igual, que está ocurriendo en los ordenamientos jurídicos nacionales, y tomando por ejemplo el caso español, se han abandonado las teorías interpretativas que sostenían que las exenciones debían ser interpretadas de manera restrictiva, de modo que las exenciones deben interpretarse conforme a su finalidad (*ratio legis*) y atendiendo a los principios constitucionales⁸³.

1.2.3. La interpretación del Derecho Primario

Es quizás en la interpretación de Derecho Primario, donde la presencia del telos adquiere su dimensión más visible. En estos casos, las libertades fundamentales presentes en los Tratados se constituyen como las piedras básicas y necesarias para la consecución del fin

81 Asunto C-48/07, *Les Vergers*, Rec. 2008 I-10627, apartados 41-44.

82 Asunto C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, Rec. 2001 I-00493, apartado 25.

83 SIOTA ÁLVAREZ, M., *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 295: “Habrà que esperar a la entrada en vigor de la Constitución y, sobre todo, a la labor de importante doctrina española y extranjera, para que se vaya consolidando la tesis de que las normas tributarias de exención son, ante todo y sobre todo, normas tributarias; a las que, por tanto, les serán de plena aplicación los principios y reglas comunes de la interpretación jurídica. Incluso, se hace hincapié en el criterio de la finalidad para acomodar la interpretación de la exención a su *ratio legis*, de forma que ésta sea todo lo operativa que se pueda lograr”; Existe abundante jurisprudencia que señala que las exenciones tributarias deben ser interpretadas conforme a los criterios generales admitidos en Derecho MARTÍN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G. TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, op. cit., pp. 190.

primordial y originario al que tiende el sistema jurídico del Unión Europea: la consecución del mercado interior. ¿Impide la medida nacional la consecución del mercado interior al vulnerarse una libertad fundamental? Tal como subraya el Abogado General Poiares Maduro en *Marks & Spencer*⁸⁴, el TJUE debe resolver el conflicto entre dos lógicas opuestas: la primera, la potestad de cobrar impuestos sobre los ingresos obtenidos en su territorio, y la segunda, la libertad de establecimiento en el interior de la Unión. Dado que no se interpreta un concepto concreto contenido en una directiva, sino si una normativa nacional sería contraria a una libertad fundamental, como la de circulación o establecimiento, las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales, interpretando el Derecho Primario, son más cuestionables y susceptibles de ser debatidas. El TJUE debe hacer un balance entre las libertades económicas fundamentales del Derecho de la Unión Europea y la soberanía fiscal de los Estados miembros. Este difícil equilibrio entre la lógica nacional y las libertades constitucionales del Derecho de la Unión Europea que se plasma en las sentencias que resuelven cuestiones planteadas en el área de la fiscalidad directa son sujetas a mayores críticas por parte de la doctrina, a diferencia de lo que ocurre con el IVA por ejemplo, donde el esquema hermenéutico empleado se apoya en criterios de tipo semióticos o sistemáticos.

Si bien, la finalidad primordial de la fiscalidad en la Unión Europea es evitar que se creen obstáculos a la consecución del mercado interior (“*harmful tax competition*”), recientemente se van sumando nuevas finalidades como la lucha contra el fraude o la evasión fiscal⁸⁵, o muy recientemente, la realización de una mayor justicia tributaria en un contexto de crisis económica⁸⁶. Dado que estas nuevas finalidades aún no cuentan con un respaldo normativo de Derecho Derivado, la labor del Tribunal de nuevo vuelve a ser

84 Vid. apartado 6 de las Conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas el 7 de abril de 2005 en el Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837.

85 En relación con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, cfr. el Plan de la Comisión en esta materia Com (2012) de 6 de diciembre de 2012.

86 Tal como puede leerse de la Propuesta de Directiva de la Comisión de 14 de febrero de 2013 que regula la “*Financial Transaction Tax (FTT)*” - COM (2013) 71 – uno de los objetivos perseguidos consiste en: “*ensuring that financial institutions make a fair and substantial contribution to covering the costs of the recent crisis and creating a level playing field with other sectors from a taxation point of view*”.

fundamental. Así, ha ocurrido, en relación con la prevención del fraude o la evasión fiscal, en la que el Tribunal ha concluido: “*la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario*”⁸⁷. Ahora bien, el hecho que el Derecho de la Unión Europea no ampare comportamientos abusivos por parte de los contribuyentes no implica que todas las medidas anti-abuso nacionales sean aceptadas en su totalidad. De nuevo, se impone en la jurisprudencia del Tribunal, la idea de ponderación entre la soberanía fiscal para establecer medidas anti-abuso y la lógica del mercado interior. De esta manera, en la imposición directa, a partir de *Cadbury Schweppes*, serán los Estados miembros quienes tengan que alegar que las medidas anti-abuso adoptadas en sus legislaciones nacionales se encuentran justificadas - exigencias imperativas de interés general - y por tanto constituyen restricciones al mercado interior compatibles⁸⁸. La inclusión de estas nuevas finalidades en la fiscalidad directa tiene como inmediata consecuencia la generación de conceptos autónomos por parte del Tribunal a los efectos de salvar las diferencias terminológicas con el resto de Estados miembros: ¿Que se entiende por abuso o fraude en el Derecho de la Unión Europea?⁸⁹. Este proceso de “interpretación autónoma”, tal como señala el profesor AZOULAI⁹⁰, no altera la existencia de los sistemas jurídicos nacionales, pero puede provocar quiebras en su coherencia interna. Pues por ejemplo, ¿Se extienden los conceptos que define de manera autónoma el TJUE a otras áreas del derecho nacional, o por el contrario existiría una coexistencia de ambos conceptos que obstaculizaría la coherencia del ordenamiento.

87 Vid. Asunto C-255/02, *Halifax*, Rec. 2006 I-01609, apartado 69; Con especial relevancia en el campo de la fiscalidad directa: (i) Asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, Rec. 2006 I-07995; (ii) C-294/97, *Eurowings*, Rec. 1999 I-7477.

88 Véase MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, v. 7, 2012, pp. 59-114.

89 ZALASINKI, A., “Some basic aspects of the concept of abuse in the tax case law of the European Court of Justice”, *Intertax*, Vol. 36, April 2008, pp. 156: “*the Court seems to be developing its own terminology in particular by using the notion of abuse or tax abuse, which appears to be autonomous*”.

90 AZOULAI, L., “Autonomie et antinomie du droit communautaire: la norme communautaire á l’épreuve des intérêts et des droits nationaux”, *Petites Affiches*, 05 octobre 2004, n° 199, pp. 4.

En conclusión, a diferencia de otras áreas del Derecho de la Unión Europea donde existe un marco normativo (directivas/reglamentos) abundante sobre los que el Tribunal construye su interpretación⁹¹, en la fiscalidad directa la labor del Tribunal en el campo de la fiscalidad directa supone fundamentalmente la interpretación de las libertades fundamentales de circulación, al objeto de verificar si la normativa fiscal en cuestión obstaculiza la consecución del mercado interior. Por señalar un ejemplo, los supuestos en los que se ha planteado la compensación de pérdidas transfronterizas de filiales o establecimientos permanentes, *Marks & Spencer, Oy AA, X Holding, Lidl Belgium o Deutsche Shell*⁹², el Tribunal contrasta la libertad de establecimiento con la legislación nacional controvertida. Ahora bien, esta interpretación de los objetivos contenidos en el Tratado no puede desligarse del sistema de Derecho de la Unión Europea: El telos en contexto, es decir, la que hemos denominado interpretación meta-teleológica⁹³.

1.2.4. La interpretación del Derecho Derivado

En la interpretación del Derecho Derivado, el TJUE se encuentra constreñido por la propia literalidad de la directiva, no pudiendo realizar interpretaciones de carácter teleológico que se extiendan más allá de los fines de la directiva aprobada⁹⁴. En el

91 Por ejemplo el Derecho de la Competencia, este marco normativo está constituido por los artículos 101 y 102 del TFUE (ex artículos 81 y 82 TCE), junto con el Reglamento /CE) 1/2003 del Consejo de 16 de diciembre de 2002 relativo a la aplicación de las normas sobre competencia previstas en los artículos 81 y 82 del Tratado.

92 Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837; Asunto C-231/05, *Oy AA*, Rec. 2007 I-6373; Asunto C-414/06, *Lidl Belgium*, Rec. 2008 I-3601; Asunto C-337/08, *X Holding*, Rec. 2010 I-1215; Asunto C-293/06, *Deutsche Shell*, Rec. 2008 I-1129.

93 LENAERTS, K. and GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “To say what the Law of the EU is: Methods of interpretation and the European Court of Justice”, op. cit., pp.24: “As *Pescatore* observed, the ECJ has, when interpreting primary EU law, giving priority to that method of interpretation over the others [teleological], since the Treaties are imbued with a purpose-driven functionalism”; PESCATORE, P., “Les objectifs de la Communauté Européenne comme principes d’interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice”, en *Miscellanea W.J. Ganshof van der Meersch*, Vol. 2, Bruylant, Bruxelles, 1972, pp. 325-326; ITZCOVICH, J., *Teorie e ideologie del diritto comunitario*, Giappichelli Editore, 2006, pp. 98.

94 VANISTENDAEL, F., “Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel Diritto Tributario”, en DI PIETRO, A. (dir.), *Per una Costituzione Fiscale Europea*, Cedam, Milano, 2008, pp. 96-97. Para este autor, en relación con la interpretación del Derecho Derivado: “...la Corte di Giustizia è stata meno propensa all’interpretazione letterale, a favore di un’interpretazione teleologica, più fedele allo scopo della norma”. La interpretación teleológica no implica una extensión de competencias en favor de la Unión

reciente, *Scheuten Solar Technology*⁹⁵, se solicitaba al Tribunal que se pronunciase sobre la compatibilidad de una normativa alemana relativa al impuesto sobre actividades económicas con la Directiva de intereses y cánones⁹⁶. La Directiva establecía que “*Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro*”. El Tribunal adopta una interpretación literal y restrictiva de la Directiva que no justificaría extender su ámbito previsto (exención de los intereses abonados por filiales a sus matrices) a la regulación de la base imponible en el impuesto sobre actividades económicas del deudor o el pagador de dichos intereses (apartados 33 y 34): “*Las disposiciones de Derecho nacional relativas a la base imponible del pagador de intereses, como las reglas relativas al carácter deducible de determinados gastos y la naturaleza de éstos, obedecen a orientaciones normativas particulares que pertenecen a la política fiscal de cada Estado miembro*”. La Directiva se refiere a la situación fiscal del acreedor⁹⁷, por lo que no puede ser la cobertura legal para oponerse a la regulación alemana que limitaba la deducibilidad de dichos intereses en la base imponible del pagador de los mismos en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, en el caso *Gaz de France*⁹⁸, el TJUE interpreta la directiva de matices y

y en detrimento de los Estados miembros, sino que puede implicar reducir el ámbito de una disposición. Véase LENAERTS, K. and GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “To say what the Law of the EU is: Methods of interpretation and the European Court of Justice”, op. Cit., pp.28: “*As mentioned above, teleological interpretation not only enables the ECJ to engage in gap filling, but may also be relied upon with a view to reducing the scope of application of EU law (so-called teleological reduction). This means that a teleological interpretation of EU law does not always favour EU competence creep*”.

95 Asunto C-397/09, *Scheuten Solar Technology*, Rec. 2011 I-06455.

96 Directiva 2003/49 del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157, p. 49).

97 Sentencia *Scheuten Solar Technology*, antes citada, apartado 28.

98 Asunto C-247/08, *Gaz de France*, Rec. 2009 I-09225.

filiales⁹⁹ a los efectos de dilucidar si un tipo de sociedad francesa “*société par actions simplifiée*” puede acogerse al régimen de exención contenido en la Directiva. El empleo de un estricto criterio hermenéutico literal de la Directiva implica que el TJUE rechace acudir a la interpretación teleológica¹⁰⁰, basada en la finalidad de la Directiva, y propuesta por las partes (p.35). Dado que la “*société para actions simplifiée*” no se encuentre entre las formas jurídicas de Derecho Francés enumeradas en el punto f) del anexo de la Directiva 90/435, no se puede aplicar la analogía¹⁰¹. No obstante, hay autores que en este caso, defienden una interpretación de corte teleológica frente a la literal sostenida por el TJUE¹⁰². Si bien el TJUE en determinadas ocasiones se ciñe a la interpretación de tipo literal de una directiva para impedir extender el ámbito de la normativa, en los respectivos Estados miembros, como es el caso de España, puede ocurrir el caso contrario. Curiosamente la Dirección General de Tributos está optando por aplicar criterios teleológicos para extender el ámbito material de la directiva. Así en la Consulta de 28 de julio de 2010, este Centro Directivo extiende el régimen fiscal protegido contenido en la Directiva 2009/133/CE a una operación de fusión de dos entidades luxemburguesas que participaban en una sociedad española¹⁰³ en el marco de un proceso de reestructuración. Pese que la Directiva no recoge este supuesto específico, el espíritu de la misma trata de evitar que afloren plusvalías tributables en una operación de

99 Directiva 90/435/EEC del Consejo, de 23 de julio de 1990. La directiva se centra exclusivamente en la distribución de dividendos abonados por la filial a su matriz, que estarán exentos, siempre que se cumplan determinadas condiciones de participación.

100 Vid. DOURADO, A.P., “The relationship between Primary and Secondary EU Law in Tax Law: the legitimacy of different interpretation criteria applied to EU and National Legal Sources”, WEBER, D. (ed.), *Traditional and alternatives routes to European Tax Integration*, IBFD, Amsterdam, 2010. Esta autora interpreta que la preferencia de las disposiciones y principios contenidos en los Tratados sobre el Derecho Derivado deberían haber condicionado el fallo del Tribunal.

101 Sentencia *Gaz de France*, antes citada, apartados 43 y 44.

102 DOURADO, A.P., “The relationship between Primary and Secondary EU Law in Tax Law: the legitimacy of different interpretation criteria applied to EU and National Legal Sources” en WEBER, D. (ed.), *Traditional and alternatives routes to European Tax Integration*, op. cit., pp. 178. Es interesante reflejar como para esta autora la interpretación literal seguida por el TJUE en el Asunto C-247/08, *Gaz de France*, Rec. 2009 I-09225 puede ser contraria al Derecho Primario: “By criticizing the *Gaz de France*, I am demonstrating that the literal argument of interpretation of EU Secondary Law should not prevail and there was no reason inherent to the Directive that may justify its prevalence in the aforementioned case (systematic interpretation or scheme of the Directive as the Court called it).”

103 Ver Consulta DGT V1737-10, de 28 de julio.

reorganización empresarial. De esta manera, si se hiciese tributar a la sociedad absorbida luxemburguesa por las ganancias derivadas de la transmisión de la participación de la entidad española, se estaría perjudicando el fin último de la operación.

1.3. Un enfoque inconsistente

Una de las características de la fiscalidad directa es la inconsistencia de enfoque con la que el Tribunal aborda los casos planteados en este área. De esta manera, y como veremos en este epígrafe, se alternan en la jurisprudencia en función del caso en particular distintos enfoques en el análisis de las medidas fiscales nacionales. Junto con esta inconsistencia en cuanto al enfoque, hay que destacar la imprecisión terminológica con la que el TJUE maneja una serie de conceptos claves en el área de la fiscalidad directa como son las justificaciones de las medidas restrictivas por razones de interés general alegadas por los Estados miembros o la aplicación del llamado test de proporcionalidad.

Las consecuencias que se derivan de esta alternancia de enfoques o confusión terminológica redundan en una creciente inseguridad jurídica, reino abonado por tanto a la discrecionalidad del Tribunal.

1.3.1. Discriminación vs. restricción

Desde los orígenes, las medidas nacionales que podían obstaculizar la consecución del mercado interior al limitar las libertades fundamentales de circulación se sometían al escrutinio del TJUE bajo dos posibles enfoques: (i) restricciones al mercado interior (“*non-restriction approach*”); (ii) discriminación por razón de nacionalidad contenida en el artículo 18 TFUE (ex artículo 12 TCE)¹⁰⁴ y en cada una de las libertades fundamentales de circulación, como por ejemplo el artículo 45 TFUE, ex artículo 39 TEC (“*non-*

¹⁰⁴ Esta distinción la podemos encontrar explícita en las Conclusiones del Abogado General Mancini en el Asunto 270/83, *Comisión vs. Francia (Avoir Fiscal)*, Rec. 1986 00273, apartado 11.

discrimination approach”). Esta distinción trazada en los primeros casos a los que se somete el Tribunal tiene una importancia extraordinaria, pues en el caso que la medida se considere discriminatoria, sólo podría encontrar justificación en las excepciones de orden público, seguridad y salud públicas expresamente contempladas en el Tratado (artículos 45.3 TFUE, artículo 52 TFUE y artículo 62 TFUE). En *Royal Bank of Scotland*¹⁰⁵, en materia de fiscalidad directa, podemos comprobar como las únicas causas que pueden justificar una medida discriminatoria se encuentran en el Tratado: “*Según una reiterada jurisprudencia, sólo una disposición expresa que establezca una excepción, como el artículo 56 del Tratado CE, puede hacer compatible con el Derecho comunitario tal discriminación*”. Por el contrario, en el caso que se aplicase el enfoque de restricción al mercado interior, el Tribunal a través de los casos *Dassonville*, *Cassis de Dijon* y *Keck*¹⁰⁶, concluye que si del análisis de si la medida nacional, ésta es contraria a la consecución del mercado interior, se podría justificar, atendiendo a razones de interés general (“*imperative requirements in the general interest*” o “*rule of reason test*”); si bien, dichas justificaciones que deberían ser valoradas en función del principio de proporcionalidad¹⁰⁷.

Progresivamente y en el campo de la fiscalidad, el Tribunal ha borrado en este particular campo los límites entre los dos enfoques (restricción/discriminación). En primer lugar, el Tribunal adopta el concepto de discriminación indirecta (“*hidden or covert discrimination*”) que se aplica a aquellas medidas nacionales que suponen un obstáculo al

105 Asunto C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, 1999 I-02651, apartado 32. Ver asimismo las Conclusiones del Abogado General Alber en sus Conclusiones presentadas el 19 de noviembre de 1998, y en materia de libre circulación de mercancías, el Asunto 113/80, *Comisión/Irlanda*, Rec. 1981 1625), apartado 11.

106 Asuntos 8/74, *Dassonville*, Rec. 1974 837; Asunto C-120/78, *Rewe-Zentral* (“*Cassis de Dijon*”), Rec. 1979 649; Asunto C-267/91, *Keck and Mithouard*, Rec. 1993 I-6097.

107 CORDEWENER, A., “The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market”, in VANISTENDAEL, F. (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, IBFD, 2006, pp.1-45. Sobre el concepto de restricción al mercado interior: “*Therefore, it does not require any tertium comparationis and can be applied to cross-border economic transactions without taking the (hypothetical) treatment of equivalent purely domestic transactions into account. In fact, it has been argued quite convincingly that in order to achieve an internal market, an extension of the scope of the fundamental freedoms beyond a mere guarantee of equal treatment that is intrinsically responsible for hindrances to cross-border commerce which cannot be overcome by a prohibition of discrimination*”.

mercado interior al discriminar a los no residentes¹⁰⁸. En segundo lugar, se extienden las exigencias imperativas de interés general prevista para los casos de restricciones a las libertades fundamentales a los supuestos de discriminaciones directas. En los primeros casos, veíamos como las discriminaciones directas por razón de nacionalidad podían justificarse exclusivamente por razones de orden público, seguridad y salud pública, mientras que las discriminaciones indirectas o encubiertas pueden justificarse aplicando el “*rule of reason test*”¹⁰⁹. Esta distinción se quiebra y así, por ejemplo en *Biehl*¹¹⁰, se trató de justificar la medida que denegaba la devolución de una cantidad pagada en exceso a un nacional alemán que dejaba de ser residente en Luxemburgo al trasladar su residencia a Alemania, sin éxito, en la necesidad de garantizar la progresividad del impuesto. O en *Bachmann*¹¹¹, en el análisis de si la medida belga que no permitía la deducibilidad de las primas de seguro abonadas a compañías no residentes era discriminatoria, el Tribunal justificó dicha medida en la necesidad de garantizar la coherencia fiscal¹¹². Es decir, una exigencia imperativa de interés general prevista para los casos de restricciones a las libertades fundamentales – *Cassis de Dijon*- justifica una

108 Ibid., pp. 14: “Quite soon, however, the ECJ found this concept of overt discrimination insufficient in order to deal adequately with obstacles to cross-border economic activities in inbound situations. Therefore in early cases such as *Sotgiu*, the concept of covert or hidden discrimination was developed, which subsequently was transferred also to direct tax cases in *Biehl* (concerning physical persons) and *Commerzbank* (concerning corporations)”; DE WITTE, B., “From a “Common Principle of Equality” to “European Antidiscrimination Law”, op. cit., pp. 1720: “At the European level, the prohibition of indirect discrimination was first acknowledged in the case law of the ECJ dealing with nationality discrimination against EU citizens (starting from the *Sotgiu v. Deutsche Bundespost* case of February 12, 1974). A typical situation in which the ECJ uses the indirect discrimination test is that of residence requirements (or residence duration requirements) that condition the granting of certain rights and benefits; the Court of Justice considers such residence requirements to raise a suspicion of indirect discrimination on grounds of nationality against citizens of other member states of the EU, which can be rebutted only by showing solid justification for why the benefit is made subject to a residence requirement”.

109 KINGSTON, S., “A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence”, *Common Market Law Review*, nº 44, 2007, pp.1321-1329. Vid. pp. 1328: “In contrast, indirectly discriminatory national measures (those which on their face treated migrants in the same way, but in fact disadvantaged them) could also potentially be saved by a wider, non-exhaustive list of objective justifications- variously called imperative requirements in the general interest by the Court – considered by the ECJ on a case-by-case basis, and subject to the requirement of proportionality”.

110 Asunto C-175/88, *Biehl*, Rec. 1990 I-1779.

111 Asunto C-204/90, *Bachmann*, Rec. 1992 I-249.

112 En el Asunto C-169/03, *Wallentin*, Rec. 2004 I-6443, el Tribunal entiende que se produce una discriminación prohibida, pero analiza la coherencia fiscal como justificación.

medida discriminatoria¹¹³. En tercer lugar, se extiende la aplicación del principio de proporcionalidad, en principio aplicable a los supuestos en los que se seguía un enfoque de restricción al mercado interior, a los casos en los que el tribunal adopta el esquema de discriminación. Por ejemplo en *Lindman*¹¹⁴, se planteaba si se oponía al Derecho de la Unión Europea, una norma nacional con arreglo a la cual los premios obtenidos en loterías organizadas en otros Estados miembros se consideran rendimientos del ganador sujetos al impuesto sobre la renta, mientras que los premios de loterías organizadas en Finlandia, país de la residencia, están exentos del impuesto sobre la renta. El Tribunal determina que la medida es discriminatoria y ante la alegación de razones imperiosas de interés general como la lucha contra la adicción al juego (salud pública), se aplica la regla de la proporcionalidad para determinar que la norma nacional no se es adecuada¹¹⁵. Como a continuación expondremos, pese a la coexistencia inicial de los dos enfoques, en la actualidad hablaremos de un modelo híbrido.

1.3.1.1. Coexistencia de los dos enfoques

Sólo en los primeros casos planteados en el campo de la fiscalidad directa, coexisten los dos enfoques de una manera más pura: el test de discriminación y el de restricción¹¹⁶. En

113 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit., pp.880. TERRA, B.J.M. y WATTEL, P.J, *European Tax Law*, op. cit., pp. 85:”*But if every difference between the cross-border and the domestic situation is considered to be discriminatory, then not much scope seems to be left for the rule of reason, which, according to the Court, can only save measures without distinction. Nonetheless, the rule of reason has not disappeared at all; on the contrary: it is very much alive and kicking in direct tax cases, also as regards measures with distinction between domestic and cross-border positions, which are recently often justified on the unwritten grounds of a balanced allocation of taxing right. In fact, the rule of reason has been applied in virtually every direct tax case of the last decade in which the Court found a discrimination to be present*”.

114 Asunto C-42/02, *Lindmann*, Rec. 2003 I-13519.

115 Ibid, apartado 26: “*En el asunto principal, de los autos que el órgano jurisdiccional remitente ha transmitido al Tribunal de Justicia no se desprende ningún dato estadístico o de otro tipo que permita afirmar la gravedad de los riesgos vinculados a la práctica de los juegos de azar ni, mucho menos, la existencia de una relación directa entre tales riesgos y la participación de los nacionales del Estado miembro de que se trata en loterías organizadas en otros Estados miembros*”.

116 PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, op. cit., pp. 174 y KINGSTON, S., “A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence”, op. cit., pp 1329.

cuanto al primero, que podemos visualizar en *Schumacker y Wielockx*, el Tribunal sigue un esquema en cuatro pasos: (i) comienza por preguntarse si las situaciones son comparables; 2) si existe una diferencia en cuanto al tratamiento; 3) si puede justificarse dicha medida; 4) si la medida es proporcional. Por el contrario, el enfoque de restricción, que se aplica también en dicho período se desarrolla en tres fases: (i) comienza por preguntarse si la medida es restrictiva a las libertades fundamentales de circulación; (ii) si puede justificarse; (iii) en tercer lugar si es proporcional. Como ejemplos claros de este segundo enfoque, podemos citar *Futura*¹¹⁷. El Tribunal entendió que la legislación luxemburguesa que exigía a una sucursal de una sociedad no residente llevar una contabilidad aplicando la legislación luxemburguesa constituía una restricción a la libertad de establecimiento. Se cambia así el enfoque, y en vez de analizar la medida bajo la lupa de si es discriminatoria o no por razón de nacionalidad, se analiza si la medida en cuestión constituye una restricción al mercado interior. Por primera vez, este nuevo marco conceptual le permite al TJUE analizar si la medida se encuentra justificada bajo las exigencias imperativas de interés general (“*rules of reason*”) derivadas de *Cassis de Dijon*¹¹⁸. O por ejemplo, *Verkooijen*¹¹⁹, donde pese a que el caso podría constituir una discriminación por razón de nacionalidad, el TJUE analizó dicha normativa en función de si dicha medida constituía una restricción a la libertad de circulación de capitales¹²⁰.

La dualidad de enfoques tiene como principal beneficiario al propio Tribunal, generándose altas cotas de discrecionalidad¹²¹, con el consiguiente menoscabo de la

117 Asunto C-250/95, *Futura*, Rec. 1997 I-2471, apartado 24 y siguientes.

118 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit., pp. 909: “*En este sentido, Futura representa el punto de arranque de una tendencia que se pondrá de manifiesto en sentencias posteriores y que concibe las libertades comunitarias como derechos de acceso a los mercados de los Estados miembros, más que como prohibiciones de discriminación por razón de nacionalidad en sentido estricto*”.

119 Asunto C-35/98, *Verkooijen*, Rec. 2000 I-4071.

120 Ibid, apartado 34 y 35.

121 PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscal policy: a legal perspective*, op. Cit., pp. 151: “*If the Courts opts for the application of non discrimination, it can easily manoeuvre, at least in direct taxation cases, while testing the establishment of comparability. If, in contrast, it chooses to apply a market access test, the long and not solidly defined list of justifications, together with an inconsistent*

seguridad jurídica. Esto es precisamente lo que denuncian los Abogados Generales Maduro y Geeldorf. En cuanto al primero, en sus Conclusiones en *Marks & Spencer*¹²², observa que en el campo de la fiscalidad directa se da preferencia al enfoque basado en la no discriminación con respecto al basado en las restricciones al mercado interior, “ya que se respeta mejor la integridad de los sistemas fiscales. Se ha afirmado así que no supone para éstos limitaciones mayores que las ya aceptadas en Derecho fiscal internacional. Aparentemente, en efecto, tal enfoque está próximo a la cláusula de no discriminación recogida en todos los convenios fiscales internacionales. En cualquier caso, algunos afirman que presenta un aspecto menos severo que la noción de mera restricción de la libertad de establecimiento”¹²³. Sin embargo, a su juicio, dicho enfoque basado en la regla de no discriminación adolece de dos graves defectos.

En primer lugar, no resulta fácil determinar cuando dos situaciones son comparables: “Tal operación exige valoraciones delicadas y obliga a considerar las razones que justifican la medida en la propia fase de determinación de la existencia de discriminación; además, resulta particularmente ardua en el caso de una restricción impuesta por un Estado miembro a uno de sus nacionales que haya ejercido o desee ejercer los derechos que le confieren las libertades fundamentales”¹²⁴. La dificultad de determinar el juicio de comparabilidad es bastante cierta como lo demuestran las críticas doctrinales a la jurisprudencia del Tribunal¹²⁵. Por ejemplo, en *X Holding*¹²⁶, en donde se

proportionality test can result in a very unpredictable and doubtful jurisprudence, apt to serve policy goals or the interests of the parties”.

122 Apartados 27 y siguientes de la Opinión del Abogado General Maduro en el Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837.

123 Ibid., apartado 28.

124 Ibid., apartado 29.

125 GRAETZ, J.M and WARREN, J.R., “Dividend taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy”, op. cit., pp. 1619: “The ostensible non-discrimination case law of the ECJ fails to provide such a principled basis, because the Court consistently fails to explain why some characteristics, but not others, are relevant to its non-discrimination inquiry. As we have noted, that inquiry is often resolved by appealing to a stock of rhetorical oppositions (such as comparable versus non-comparable attributes and exercise versus allocation of tax jurisdiction). These sorts of abstract, rhetorical oppositions in judicial opinions have explanatory power only if they can be connected with concrete decisions that cannot otherwise be elucidated. We cannot make such a connection in the cases discussed above”.

126 Asunto C-337/08, *X Holding BV*, Rec. 2010 I-01215

analizaba la compensación de pérdidas de filiales en otros Estados miembros en el marco de un grupo de consolidación fiscal. Los Gobiernos neerlandés, alemán y portugués alegaron que no es comparable la situación donde la matriz y la filial son residentes en un mismo Estado Miembro y el supuesto en el que la matriz y la filial residen en Estados miembros distintos. A juicio de estos Estados, la situación no era comparable ya que la filial que tiene su domicilio social en otro Estado miembro no está incluida en la competencia fiscal del Estado en que está domiciliada la sociedad matriz, por lo que no puede integrarse en una unidad fiscal a efectos de tributación en este último Estado. Sin embargo, el TJUE atendiendo a la finalidad del régimen fiscal nacional que no es otra que el de consolidar en sede de la matriz los beneficios y pérdidas, junto con la neutralidad de las operaciones intra-grupo, la situación de una matriz con una filial en el mismo Estado Miembro o en otro es objetivamente comparable. Este caso pone de manifiesto que la finalidad de la norma no debería ser el único criterio para establecer la comparabilidad de situaciones, sino que deberían haberse atendido las observaciones presentadas por los gobiernos¹²⁷. Otro caso, en el que el juicio de comparabilidad puede arrojar soluciones muy controvertidas, lo constituye *Kerckhaert and Morres*¹²⁸. Pese a quedar demostrado que la presión fiscal que soportaban los dividendos percibidos de fuente extranjera eran superiores a los que fuesen provenientes de entidades residentes en Bélgica, el Tribunal entendió que al existir el mismo tipo impositivo del 25% en Bélgica, para residentes y no residentes, no existe discriminación, existiendo un problema de dos países ejerciendo su

127 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit., pp. 1007: “A nuestro entender, tal comparabilidad objetiva podría haber merecido una mayor argumentación, a la vista de los argumentos esgrimidos por los gobiernos nacionales”; HASLEHNER, W., “Consistency and fundamental freedoms: the case of direct taxation”, *Common Market Law Review*, nº 50, pp. 737 – 772. En pp. 739: “The ECJ therefore often refers more directly to the purpose of the particular tax regime in question, e.g. With regard to the group taxation or mechanisms to remove economic double taxation for distributed profits and establishes comparability in the light of this purpose”.

128 Asunto C-513/04, *Kerckhaert and Morres*, Rec. 2006 I-967. El Tribunal analizaba el tratamiento fiscal en Bélgica de dividendos percibidos en dicho país provenientes de Francia. En este último, dichos dividendos habían sido objeto de un retención y de un crédito fiscal. En Bélgica, país de los contribuyentes, se establecía una retención del 25% para los dividendos que se percibiesen por personas físicas, con independencia que fueran domésticos o foráneos.

competencia tributaria¹²⁹. La sentencia no soluciona un clásico problema de doble imposición jurídica, que evidentemente supone una barrera al mercado interior, e evidencia que la comparativa en el Estado de residencia no debería ser el único criterio¹³⁰.

En segundo lugar, el Abogado General Maduro critica la incertidumbre que se produce al permitir algunas sentencias del TJUE que las normativas nacionales discriminatorias pueden justificarse por razones imperiosas de interés general, distintas de las que figuran en el Tratado¹³¹.

Estas dos críticas, le lleva al Abogado General a proponer para el campo de la fiscalidad directa un enfoque de restricciones al mercado interior¹³²: “*Todas estas razones explican la necesidad de recurrir en materia fiscal a un concepto de restricción a la libertad de establecimiento idéntico al que se aplica en otras materias*”¹³³. En una línea similar al Abogado General Maduro, se expresa el Abogado General Geelhoed en sus Conclusiones en *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation* o *Denkavit*¹³⁴, al distinguir entre las restricciones, que deben ser eliminadas por el Tribunal al afectar el funcionamiento del mercado interior, y las cuasirestricciones, que son fruto del solapamiento de legislaciones fiscales nacionales y de la falta de armonización fiscal, y

129 Ibid., apartado 20.

130 GRAETZ, J.M and WARREN, J.R., “Dividend taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy”, op. cit., pp. 1613.

131 Apartado 33 de la Opinión del Abogado General Maduro en C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837.

132 Ibid., apartado 35.

133 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit., pp. 966: “*Por lo anterior, el Abogado General consideró que debe elaborarse un concepto de restricción válido a efectos fiscales que tenga en cuenta el equilibrio de poderes entre la UE y los Estados miembros...En realidad, como el propio Abogado General reconoce, se trata de trasladar al ámbito tributario el enfoque adoptado por el TJUE en el ámbito de la libre circulación de mercancías tras la jurisprudencia Keck*”.

134 Conclusiones presentadas por el Abogado General Geelhoed en: Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*, Rec. 2006 I-11673; Asunto C-170/05, *Denkavit*, Rec. 2006 I-11949. También en el Asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rec. 2006 I-11753, apartados 37 y ss.

que escapan del control por el Tribunal¹³⁵. Así, en *Bosal*¹³⁶, el Tribunal resolvió incorrectamente como si fuera una restricción un caso que a juicio del Abogado General Geelhoed se trataba de una cuasirestricción¹³⁷.

1.3.1.2. El enfoque híbrido empleado en la fiscalidad directa

Es evidente, que un enfoque puro de restricción al mercado interior como el aplicado en *Futura Participations* no sirve en la fiscalidad directa, ya que toda medida nacional por definición puede ser restrictiva¹³⁸. El marco teórico dual en la fiscalidad directa se va superando por el llamado enfoque híbrido. Progresivamente el Tribunal va mezclando dichos enfoques, utilizando una herramienta del test de discriminación – el juicio de comparabilidad – en el enfoque de restricción. De esta forma, el TJUE analiza si la medida es restrictiva del mercado interior, entrando posteriormente a valorar las justificaciones presentadas por los Estados miembros y valorando la proporcionalidad de

135 Bajo el concepto de “restricciones” realmente se está haciendo referencia a las discriminaciones, Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “*La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa*”, op. cit., pp. 1159: “*En el ámbito de las restricciones prohibidas por el Tratado CE, explica el AG, al estar todas ellas basadas en el lugar de residencia o de inversión, realmente nos encontramos ante auténticas discriminaciones, por lo que denominar a las mismas restricciones es equívoco*”.

136 Asunto C-168/01, *Bosal*, Rec. 2003 I-09409. En este asunto, se discutía una normativa holandesa que supeditaba el carácter deducible de los gastos vinculados a la participación de una sociedad matriz en el capital de una filial establecida en otro Estado miembro al requisito de que tales gastos sirvan indirectamente para la obtención de beneficios imponibles en el Estado miembro de establecimiento de la sociedad matriz.

137 Conclusiones presentadas por el Abogado General Geelhoed en el Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*, Rec. 2006 I-11673, apartados 62-64.

138 CORDEWENER, A., “The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market”, op. cit., pp.30: “*In fact, a thoughtless application of the old Dassonville formula or even a literal or even a literal reading of the above-mentioned Gebhard formula could lead to the conclusion that almost any national provision due to its mere divergence from rules in other Member States, or even any foreign legal order in its entirety, could be characterised as a restriction of economic free movement*”; BARREIRO CARRIL, M.C., “National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of tax obstacles on the internal market”, *Intertax*, vol. 38, Issue 2, pp. 105-113. Vid. pp.106: “*Firslly, almost all the cases of restriction analysis could also be regarded as taken into account on a discrimination-based approach, considering that almost all restrictions in the field of direct taxation are also discriminatory. Secondly, Futura is the only case so far in which the Court clearly applied the restriction analysis to direct taxation. However, it must be noted that in such case the issue at stake was not substantive tax law, but rather a compliance issue. One may reasonably doubt that the ECJ will be willing to apply the obstacle analysis which all its effects to substantive law*”.

la medida (*Manninen*¹³⁹, *De Groot o Bosal*).

Y así, como señala KINGSTON en el período 2001 – 2005, de los 20 casos resueltos en la fiscalidad directa, en todos ellos, el TJUE encuentra que la medida nacional es contraria al Derecho de la Unión, y en 18 asuntos de 20, el Tribunal emplea el enfoque de restricción al mercado interior¹⁴⁰ (con la especialidad del juicio de comparabilidad). En dicho período 2001 a 2005, los Estados miembros deben probar que la medida restrictiva se encuentra justificada¹⁴¹, y dado que las justificaciones alegadas son rechazadas por el tribunal, se incrementan las cuestiones prejudiciales planteadas¹⁴².

Según la mayoría de los comentaristas¹⁴³, el Asunto *D*¹⁴⁴ consolida el enfoque híbrido que se aplica en la fiscalidad directa, y en el que tiene una vital importancia el juicio de comparabilidad y las justificaciones. Pero lo más característico, no es es la consolidación del enfoque híbrido, sino el cambio de rumbo que experimenta el Tribunal, al ser más respetuoso a la soberanía fiscal de los Estados miembros, motivado por una mejor comprensión de los principios articuladores de la fiscalidad internacional. Así lo señala TERRA Y WATTEL¹⁴⁵, “*As explained there, the Court now seems to be firmly on a discrimination based course of evaluating direct tax cases rather than on an obstacle-based track, as an obstacle-base disqualification of national measures makes little sense in direct tax matters: every tax is an obstacle, and the Treaties leave us clueless as to*

139 Asunto C-319/02, *Manninen*, Rec. 2004 I-7477.

140 KINGSTON, S., “A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence”, op. cit., pp 1334.

141 Ibid., pp 1335: “*As a result, a pure restriction approach shifts the burden onto Member States to prove justification – yet, due to the Court's extremely narrow approach to justifications for tax measures (described below), this burden was never once discharged between April 2001 and July 2005*”.

142 Ibid., pp 1335. Los asesores fiscales ven como el mecanismo previsto en el artículo 267 TFUE permite cuestionar normativa nacional.

143 KINGSTON, S., “A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence”, op. Cit., pp 1331; WATTEL, P., “Judicial Restraint and three trends in the ECJ's Direct tax case law”, *Tax Law Review*, nº 62, pp. 205 y ss; Véase más bibliografía en PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, op. cit., pp. 178.

144 Asunto C-376/03, *D.*, Rec. 2005 I-5821.

145 TERRA, B.J.M. and WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp.890.

which connecting factor for asserting tax jurisdiction would be preferable over any other, possibly overlapping factor adopted by the other State. An obstacle-based approach thus killed legal certainty, as it is impossible to tell on the basis of EU law which of the two states would be responsible, and had highly arbitrary effects on the national budgets". KINGSTON alude en esta misma línea a un *"restriction-based reasoning towards a more nuanced, sophisticated approach, grounded on discrimination"*¹⁴⁶.

Así en *D*, el Tribunal estima que la situación del residente y del no residente no es comparable, de modo que el hecho que el Sr. D. tenga sólo el 10% del patrimonio en el Estado de la fuente no daría lugar a aplicar la cantidad exenta prevista para los residentes en el Impuesto sobre el Patrimonio. El hecho que exista un CDI entre los Países Bajos y Bélgica, que permita a un residente en Bélgica beneficiarse de las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio por los bienes que se encuentren situados en los Países Bajos, no implica que esta situación se puede extender al Sr. D., residente en Alemania (negación del *"most favoured nation principle"*).

Este enfoque parte de un reconocimiento a los principios de la fiscalidad internacional como el que distingue que el residente tributa por su renta mundial mientras que el no residente sólo lo hace por los rendimientos obtenidos en el país de la fuente, o el reconocimiento al carácter bilateral de los CDIs para repartir la potestad tributaria. Por ello, a partir de 2005, encontramos casos en los que el Tribunal falla a favor de los Estados miembros considerando que la medida nacional no se opone al mercado interior, a diferencia de lo que se había producido hasta 2005.

Este enfoque híbrido, que encontramos en *Marks & Spencer*¹⁴⁷, sigue este esquema de razonamiento a los efectos de analizar si una medida nacional adoptada en el campo de la

146 KINGSTON, S., "A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence", op. cit., pp. 1335.

147 Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837.

fiscalidad directa, sería contraria al Derecho de la Unión¹⁴⁸: (i) ¿Es la medida de por si restrictiva de las libertades fundamentales?. El TJUE estima que la medida nacional que impedía a la sociedad matriz residente en el Reino Unido compensar las pérdidas de sus filiales en otros Estados miembros, mientras que si lo permite en el caso de pérdidas sufridas por filiales residentes, “*puede suponer*” un obstáculo o restricción al ejercicio de la libertad de establecimiento (apartado 33 y 34). (ii) el juicio de comparabilidad y la justificación de la medida. No obstante, una restricción a la libertad de establecimiento de esta naturaleza estaría justificada “*si se persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general*” (apartado 35). Antes de adentrarse en el análisis de las justificaciones alegadas, el Tribunal realiza el análisis de comparabilidad entre las filiales residentes y las no residentes (apartados 36 a 41), dando entrada a este componente del “*non-discrimination approach*”. En dicho análisis, juegan los principios del Derecho Tributario internacional como el principio de territorialidad. El hecho que el Estado de residencia de la matriz no grave los beneficios de la filiales no residentes constituye una circunstancia que el Tribunal debe valorar a los efectos de valorar si es adecuado limitar la compensación de pérdidas a las filiales residentes. Esta valoración se realiza mediante el análisis de las justificaciones alegadas por los Estados miembros. Así por ejemplo (apartado 49), la lucha de los Estados miembros contra la evasión fiscal se considera un objetivo legítimo compatible con el Tratado; (iii) Juicio de proporcionalidad. Las razones esgrimidas por los Estados deben ser sometidas a un juicio de proporcionalidad (apartado 55) a los efectos de analizar si la medida nacional en cuestión “*va más allá de lo necesario para alcanzar los fines perseguidos*”.

En conclusión, pese a que la terminología empleada es confusa, y el Tribunal emplea en algunas ocasiones “discriminación” como en *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*¹⁴⁹ en vez de restricción al mercado interior, el enfoque híbrido del TJUE

148 ENGLMAIR, V., “The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation”, en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C. (Eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 3º Edition, Viena, 2012, pp. 47.

149 Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*, Rec. 2006 I-11673, apartado

recae en el juicio de comparabilidad y en las justificaciones, seguidas en su caso del análisis de proporcionalidad¹⁵⁰.

1.3.1.3. Críticas al enfoque híbrido empleado por el Tribunal

En este enfoque híbrido, que hemos señalado, podemos encontrar tres tipos de críticas, que redundan en un enfoque con altas dosis de inseguridad jurídica e incertidumbre.

a) El juicio de comparabilidad

En primer lugar, el juicio de comparabilidad que realiza el Tribunal en cada caso puede ser cuestionable¹⁵¹, como ya hemos señalado por ejemplo en relación con los supuestos de doble imposición jurídica en materia de dividendos, como *Kerckhaert-Morres* o *Damseux*¹⁵². El juicio de comparabilidad implica un conocimiento preciso de la legislación nacional, circunstancia que en ocasiones puede llevar al Tribunal a realizar afirmaciones que no se corresponden con la realidad, como por ejemplo señala PISTONE en relación con *Columbus Container*¹⁵³ y su comparación entre sociedades civiles (“*partnerships*”) residentes y no residentes en Alemania¹⁵⁴.

46.

150 Este enfoque lo podemos encontrar en Asunto C-446/04, *Test Claimants in FII Group litigation*, Rec. 2006 I-11753; Asunto C-170/05, *Denkavit*, Rec. 2006 I-11949; en recientes como Asunto C-310/09, *Accor*, Rec. 2011 I-08115.

151 Sobre la crítica a las inconsistencias relativas al juicio de compatibilidad, Véase HASLEHNER, W., “Consistency and fundamental freedoms: the case of direct taxation”, op. cit. , pp. 742: “*Thus, the Court leaves the Member States discretion to make their unilateral judgement as to whether they include or exclude non-residents or foreign income from the general scope of their income tax laws, but binds them closely to that decision one taken. By contrast, the ECJ does not look at the internal consistency of the legislation by way of comparing opposite cross-border (inbound and outbound) situations*”.

152 Asunto C-128/08, *Damseaux*, Rec. 2009 I-06823.

153 Asunto C-298/05, *Columbus Container*, Rec. 2007 I-10451.

154 PISTONE, P., “Ups and Downs in the Case Law of the European Court of Justice and the Swinging Pendulum of Direct Taxation”, *Intertax*, Vol. 36, Issue 4, 2008, pp. 148: “*The core mistake of the Columbus Container decision lies in its wrong comparison between investments of German capital in domestic and foreign partnerships...Therefore, (unlike indicated in para. 41 of the judgment) investments in domestic and foreign partnerships are not equal, but rather only made equal when the interest of protecting the revenue is at danger*”. A juicio de este autor, el caso debería haberse resuelto en relación con el principio de proporcionalidad y la doctrina de abuso de derecho.

Pero, puede ocurrir también que el Tribunal establezca que las situaciones son comparables, sin dar una explicación racional. Esto lo encontramos por ejemplo en un reciente caso resuelto por el Tribunal, *Felixstowe Dock*¹⁵⁵. Comprobamos que si bien se sigue el esquema híbrido – (i) diferencia de tratamiento fiscal, (ii) comparabilidad de las situaciones y (iii) justificaciones de la medida restrictiva – el análisis de la comparabilidad entre una sociedad de enlace (“*link company*”) residente en UK y una residente en otro Estado Miembro es tan escueto, que podría decirse que se da por hecho¹⁵⁶: “*Por lo que respecta a la comparabilidad, es pacífico que las sociedades sujetos pasivos del impuesto vinculadas por una sociedad de enlace establecida en el Reino Unido y aquéllas que lo están por una sociedad de enlace establecida en otro Estado miembro se encuentran en relación con el objetivo de un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal, en situaciones objetivamente comparables en lo que atañe a la posibilidad de intercambiar entre sí, mediante una desgravación de grupo en el marco de un consorcio, pérdidas sufridas en el Reino Unido*”. Si tomamos las Conclusiones del Abogado General Niilo Jääskinen¹⁵⁷, observamos que existe una mayor comprensión del régimen de consolidación británico que explica porque ambas situaciones son comparables. En el Reino Unido, la consolidación fiscal no opera mediante una contabilidad fiscal consolidada ni mediante una transferencia de beneficios imponibles como contribución al grupo, sino en forma de acuerdos en que se ceden pérdidas a cambio de una contraprestación, generando así una ventaja de tesorería para la sociedad cedente. Por tanto, si no se permite la cesión de pérdidas, ya que la sociedad de enlace no es residente, es la sociedad cedente la que sufre una desventaja financiera al perder la ventaja de tesorería, traducándose en una disminución del valor de sus participaciones. Situación que permita que las situaciones puedan ser comparables, y la medida pueda ser considerada restrictiva. Es decir, y en este particular caso, el laconismo

155 Asunto C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company y otros*, [todavía no publicado] de 1 de abril 2014.

156 *Ibid.*, apartado 26.

157 Véase los apartados 48, 49 y 50 de las Conclusiones del Abogado General Niilo Jääskinen presentas el pasado 24 de octubre de 2013 al Asunto C-80/12, *Felixstowe Dock*.

del Tribunal en cuanto al juicio de comparabilidad, es suplido por el Abogado General.

b) Una excesiva flexibilidad

En segundo lugar, a diferencia del modelo de restricción puro, que se aplica en otros campos del Derecho de la Unión Europea como por ejemplo la libre circulación de mercancías, el modelo híbrido que adopta el Tribunal en la fiscalidad implica una gran flexibilidad, evitando la sujeción a un esquema rígido que estructure su razonamiento jurídico. Así se analiza la comparabilidad de las situaciones en el apartado de las justificaciones de las medidas restrictivas¹⁵⁸. En algunas ocasiones, argumentos que deberían entrar en el apartado de las justificaciones aparecen desplazados al análisis de la proporcionalidad, como en el reciente Asunto *K*¹⁵⁹, con el consiguiente menoscabo de la consistencia en el razonamiento. En este asunto, se enjuiciaba la inclusión de las pérdidas provocadas por la venta de un inmueble en Francia en la declaración de la renta de un residente en Finlandia. Al encontrar la medida justificación en razones imperiosas de interés general – garantizar un reparto equilibrado del poder tributario y la coherencia fiscal - en el análisis de la proporcionalidad el Tribunal considera que dado que en Francia el contribuyente no tiene ninguna posibilidad de compensar la pérdida, obligar a que el Estado de residencia deduzca de los beneficios sujetos a imposición dicha pérdida no sería proporcional¹⁶⁰. DE LA FERIA se hace eco de este particular razonamiento que da otro significado al juicio de proporcionalidad¹⁶¹. Esta pérdida de rigor del enfoque

158 KINGSTON, S., “A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence”, op. cit., pp 1334: “Due to the two-storage nature of the restriction-based test, the Court normally, through not always, examined comparability under justification, rather than (as would have happened in a discrimination analysis) breach. In other cases, depending on how the case had been argued before it, the Court considered what were essentially comparability arguments under the auspices of justifications on the grounds of territoriality or Member States' competence to allocate taxing power”.

159 Asunto C-322/11, *K*, [todavía no publicado] de 7 de noviembre de 2013.

160 Ibid., apartado 78: “En estas circunstancias, estimar que el Estado miembro de residencia del contribuyente debe permitir, no obstante, que las pérdidas inmobiliarias se deduzcan de los beneficios sujetos a imposición en ese Estado miembro equivaldría a obligar a este último a soportar las consecuencias desfavorables derivadas de la legislación fiscal adoptada por el Estado miembro en cuyo territorio está situado el inmueble.

161 DE LA FERIA, R., “A missed opportunity to clarify Marks & Spencer on tax deductibility of losses: the CJEU decision in *K*”, <http://delilawblog.wordpress.com/2013/11/11/>,”This point, however, although

híbrido denota la discrecionalidad del Tribunal en este área de la fiscalidad directa, que en este caso, provoca que se desdibuje el contenido del test de proporcionalidad.

c) Las justificaciones

Por último, en tercer lugar, a este modelo híbrido, que hemos definido como flexible y no exento de críticas en cuanto al juicio de compatibilidad, se le suma el análisis de las razones imperiosas de interés general que justifican la medida restrictiva. En relación con estas razones imperiosas de interés general, no sólo no señalamos que los Estados miembros son los competentes para alegarlas y probarlas¹⁶², sino que además el Tribunal no ha sido lo suficientemente consistente, pudiendo encontrar interpretaciones del Tribunal que pueden colisionar con el sistema interno del Estado Miembro, o incluso con la propia jurisprudencia del TJUE.

En relación con la justificación basada en la coherencia fiscal, podemos observar que el Tribunal llega a una solución que no es consistente con el propio ordenamiento jurídico nacional. En *Wielock*¹⁶³, asunto en el que se debatía la deducibilidad fiscal en los Países bajos de dotaciones a la reserva de vejez realizadas por un residente en Bélgica que obtenía la totalidad de sus rendimientos en los Países Bajos, el Tribunal exige que exista

perhaps relevant for a justification-level analysis, bears no impact on the analysis of the proportionality of the restriction – at least not as it has been understood until now. The proportionality test is based on suitability and necessity, namely is the measure suitable to attain the aim, and is the measure necessary to attain that aim, i.e. could the same aim have been attained by imposing a less onerous measure. Had the Court applied this test, the Finish law would most likely still have passed it. The Court’s statement is therefore unconstructive: not only does it create uncertainty as regards the proportionality test, but equally – and perhaps more importantly – it also gives rise to question marks as to why the Court felt that it was necessary to make this statement, in the context of this case, in this moment in time. Such an option is sure to fuel ongoing controversy over the Court’s so-called “retreat from judicial activism” as regards direct tax matters”. Véase asimismo, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M y GARCÍA HEREDIA, A., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, Revista española de derecho Financiero, nº 162, abril-junio, 2014, pp. 259-313.

162 SHUIBHNE, N.N. and MACI, M., “Proving public interest: the growing impact of evidence in free movement case law”, *Common Market Law Review*, nº 50, 2013, pp. 965 -1006. En pp. 971, “At one level, the flexibility extended to Member States through the justification framework is extraordinary, since it enables them to raise the most singular, local, esoteric public interest concerns that might possibly be relevant”.

163 Asunto C-80/94, *Wielock*, Rec. 1995 I-2493, apartados 24 y siguientes.

un vínculo entre la ventaja fiscal de que se trate (deducción de las dotaciones a la reserva de vejez) y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (gravamen por los Países Bajos de la pensión percibida). Es decir en el citado caso, se alegaba por los Países Bajos que se rompería la coherencia fiscal ya que “*si un no residente pudiera constituir una reserva para la vejez en los Países Bajos y adquirir así un derecho a pensión, esta última no estaría sometida al impuesto en los Países Bajos, ya que en virtud del Convenio fiscal bilateral celebrado entre los Reinos de Bélgica y de los Países Bajos, dicho rendimiento se grava en el Estado de residencia*”¹⁶⁴. Sin embargo, el Tribunal entiende que el hecho que se haya firmado un CDI implica que voluntariamente el Estado ha cedido su competencia para gravar las pensiones. No se le puede perjudicar al contribuyente por el hecho que el Estado, mediante la firma de un CDI, decida autolimitar su potestad de imposición no gravando las pensiones¹⁶⁵. De esta forma, si los CDI constituyen a juicio del TJUE, limitaciones voluntarias de la potestad de imposición de rentas por parte de los Estados miembros en sus relaciones con otros Estados, la coherencia como causa de justificación queda restringida a un plano interno, sin tenerse en cuenta el impacto de los CDIs. Sin embargo, en este razonamiento podemos detectar una clara inconsistencia interna, que tendría lugar cuando por ejemplo un contribuyente residente en los Países Bajos que ha deducido sus contribuciones a la reserva de vejez traslada cuando se jubila su residencia a otro Estado Miembro, con lo cual se convierte en un no-residente. En este caso, Los Países Bajos no gravará la pensión percibida, y su situación se podría comparar con la del caso planteado en *Wielock*. La exclusión de los CDI's a los efectos de enjuiciar la coherencia fiscal no es consistente si tenemos en cuenta los supuestos en los que residentes devienen no-residentes en el momento del cobro de la pensión¹⁶⁶. La solución adoptada por el TJUE vulneraría la

164 Ibid., apartado 23.

165 HASLEHNER, W., “Consistency and fundamental freedoms: the case of taxation”, *Common Market Law Review*, nº 50, issue 3, 2013, pp. 754: “*In that case, the Member State is understood to be effectively compensated for giving up its taxing power (which leads to the alleged corresponding advantage) by its treaty partner and thus cannot also demand such compensation from the taxpayer imposing a burden on him as a measure to safeguard coherence. In such case, the Member State is supposed to have voluntarily sacrificed the coherence of its domestic system in return for cross-border coherence*”.

166 Ibid., pp. 755: “*The inconsistency in this case thus did not arise from the DTC itself, nor from the tax*

propia consistencia interna del ordenamiento jurídico holandés.

En otras ocasiones, esta restricción en cuanto al significado de las justificaciones puede implicar una falta de consistencia o contradicciones respecto a la propia jurisprudencia del TJUE. Así, la justificación basada en la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria se limita únicamente a supuestos “*que puedan comprometer el derecho de un Estado Miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio*”¹⁶⁷. Es decir, el Tribunal exige para que esta justificación opere, que tenga lugar un comportamiento del contribuyente - una opción de planificación fiscal - que ponga en peligro la potestad de un Estado Miembro de recaudar impuestos en su territorio¹⁶⁸. En el reciente *Argenta*¹⁶⁹, se puede observar como esta particular interpretación restrictiva del Tribunal no sólo no debilita las posibilidades que tiene un Estado Miembro para justificar sobre la base de preservar el reparto de la potestad tributaria una medida fiscal restrictiva de las libertades de circulación, sino que además dicha interpretación podría ser contradictoria. En este caso, se discutía la deducción por capital riesgo que introdujo Bélgica con el objetivo de mejorar la competitividad de las empresas belgas. Dado que la financiación vía préstamo era fiscalmente deducible, a diferencia de lo que ocurre con la financiación mediante capitales propios, se permitía deducir a una sociedad en su base imponible un porcentaje

exemption granted in it, but for the fact that the Member State did not put any safeguards in place against the loss of inter-personal equity by imposing a corresponding domestic burden on the advantaged taxpayer. The Netherlands could have imposed rules that adjust the deductibility according to the taxable status of the taxpayer under the Treaty, e.g. by requiring a repayment of the tax advantage enjoyed by the deductibility of the contributions to the pension reserve where the taxpayer leaves the country with the consequence of a lost taxing right”.

167 Asunto C-379/05, *Amurta* Rec. 2007 p. I-9569, apartado 58; Asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11, *Santander Asset Management SGIIC y otros*, [todavía no publicado] de 10 de mayo de 2012, apartado 47.

168 DE BROE, L., “The ECJ's judgment in *Argenta*. Narrow interpretation of the preservation of the balanced allocation of taxing rights between Member States'. A headache for designers of tax incentives in the Union”, *EC Tax Review*, nº 5, 2013, pp. 210-212. En pp. 211, “...*The ECJ makes it clear that the justification based on preserving the balanced allocation of taxing rights can only be relied to sanction behaviour of a taxpayer which jeopardizes the right of a Member State to exercise its tax jurisdiction with respect to activities carried on in its territory*”.

169 Asunto C-350/11, *Argenta Spaarbank*, [todavía no publicado] de 4 de julio de 2013.

de los capitales propios. A los efectos del cálculo de esta deducción, se excluía el valor neto de los activos de establecimientos permanentes situados fuera de Bélgica. En el caso enjuiciado, la administración tributaria belga no tuvo en cuenta el valor neto de los activos del establecimiento permanente que Argenta tenía en los Países Bajos. Dado que la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria trata de evitar un comportamiento del contribuyente que pondría en peligro el derecho de un Estado Miembro a ejercer su competencia fiscal, el Tribunal no lo aprecia en *Argenta*¹⁷⁰. Sin embargo, y a contrario de lo establecido por el Tribunal, el hecho que para esta deducción, un Estado Miembro decida no computar los activos adscritos a un establecimiento permanente radicado en otro Estado Miembro sobre la base de que no grava sus beneficios podría fundarse en estos dos razones de peso. En primer lugar, a partir del concepto de simetría que el Tribunal desarrolla en *Kranhenheim*¹⁷¹ al referirse a la justificación basada en la coherencia fiscal, ¿no sería simétrico que Bélgica excluya los activos del establecimiento permanente cuando tampoco no tiene poder para gravar los resultados de dicho establecimiento permanente en otro Estado Miembro? En *Kranhenheim*, se discutía una norma alemana, que tras haber permitido el cómputo de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en un Estado distinto de aquél en el que está establecida la sociedad de la que depende el citado establecimiento permanente a efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta de esa sociedad, obligaba a reintegrar las pérdidas del establecimiento permanente situado en otro Estado Miembro. Si bien dicha norma se califica como restrictiva a la libertad de establecimiento, se encuentra justificada por la necesidad de salvaguardar la coherencia fiscal. Se entiende por el Tribunal que existe una simetría en el régimen fiscal alemán al reintegrarse pérdidas ya deducidas y por el importe de los beneficios del establecimiento

170 DE BROE, L., "The ECJ's judgment in Argenta. Narrow interpretation of the preservation of the balanced allocation of taxing rights between Member States'. A headache for designers of tax incentives in the Union", op. cit., pp.211: "Accordingly, the justification based on the preservation of the balanced allocation of taxing rights between Member States seems not to be capable to justify legislation enacted by a Member State that reserves a tax benefit only to income that comes within the purview of that Member's State's tax jurisdiction where there is not evidence of manipulative conduct of the taxpayer".

171 Asunto C-157/07, *Krankenheim*, Rec. 2008 I-08061.

permanente. Dado que los beneficios del establecimiento permanente son gravados en Austria, y sus pérdidas son deducibles en Alemania, sociedad de la que depende el establecimiento permanente, Alemania tiene derecho a juicio del Tribunal a reintegrar las pérdidas cuando el establecimiento permanente obtenga beneficios. Se da por tanto el vínculo entre la ventaja fiscal – compensación de las pérdidas del establecimiento permanente en Alemania – y el gravamen – reintegro de las pérdidas cuando el establecimiento permanente disponga de beneficios. En segundo lugar, dado que el Estado de residencia de la sociedad de la que depende un establecimiento permanente no está obligado a computar las pérdidas que se generen en un establecimiento permanente - *Lidl Belgium*¹⁷² - se podría avalar que Bélgica no se viese obligada a computar los activos del establecimiento permanente para el cálculo de la deducción por capital riesgo. En *Lidl Belgium*, el Tribunal analiza el régimen fiscal alemán que excluía la posibilidad de que una sociedad residente, al determinar sus beneficios y calcular su renta imponible, pueda deducir las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por un establecimiento permanente de su propiedad. Si bien dicho régimen se considera restrictivo a la libertad de establecimiento, quedaba justificado para preservar el reparto de la potestad tributaria. Alemania, Estado Miembro en el que está situada la sede de la sociedad a la que pertenece el establecimiento permanente, había renunciado en virtud del CDI a deducir las pérdidas del establecimiento permanente en Luxemburgo. De modo, que si se admitiese que las pérdidas de un establecimiento permanente no residente puedan ser deducidas de los ingresos de la sociedad principal, se permitiría a esta última elegir libremente el Estado Miembro en el que puede alegar tales pérdidas. Si en *Lidl Belgium* se ampara que la sociedad residente en un Estado Miembro no compute las pérdidas de un establecimiento permanente localizado en otro Estado Miembro, no se entiende que el Tribunal justifique que a diferencia de *Argenta*, en *Lidl Belgium* si existe un comportamiento del contribuyente que pudiera afectar al reparto de la potestad tributaria. Dado que en *Argenta*, el Tribunal interpreta que los activos de un establecimiento permanente deben computar para el cálculo de la deducción, las sociedades belgas

172 Asunto C-414/06, *Lidl Belgium*, Rec. 2008 I-03601, apartados 32 a 34.

pueden constituir establecimientos permanentes en Estados miembros con tipos en el Impuesto sobre Sociedades reducidos, y a la vez beneficiarse en Bélgica al calcular la deducción de capital riesgo¹⁷³. Es decir, con la sentencia del TJUE, encontramos claras opciones de planificación en manos de las sociedades belgas que pueden horadar la capacidad recaudatoria de Bélgica. En conclusión, estos dos argumentos que señala DE BROE ponen de manifiesto como limitando el Tribunal el concepto de esta justificación basada en la necesidad de preservar la potestad tributaria a actuaciones del contribuyente que pongan en riesgo la potestad tributaria de un Estado Miembro, el razonamiento puede no ser suficientemente convincente¹⁷⁴.

A las críticas vertidas sobre la consistencia de estas razones imperiosas de interés general, se le suma la creación de *motu proprio* por el Tribunal de nuevas causas de justificación como por ejemplo, la lucha contra los paraísos fiscales en *Felixstowe Dock*¹⁷⁵. En este Asunto, el Reino Unido no había presentado razones imperiosas de interés general que podrían justificar la restricción a la libertad de establecimiento. El Tribunal interpreta que una medida nacional podría estar justificada por el objetivo consistente en luchar contra los paraísos fiscales, siempre y cuando el objetivo específico sea oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica. Es decir, la lucha contra los paraísos fiscales, siempre que el trasfondo sea la prevención de montajes artificiosos, puede operar como causa de justificación. Se trata de una creación del Tribunal, no alegada anteriormente por ningún Estado Miembro, y que tiene como efecto ampliar la causa de justificación basada en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal¹⁷⁶.

173 DE BROE, L., "The ECJ's judgment in *Argenta*. Narrow interpretation of the preservation of the balanced allocation of taxing rights between Member States'. A headache for designers of tax incentives in the Union", op. cit., pp.212: "*The judgment is an open invitation for Belgian companies to allocate assets to PE's in low tax Member States and claim the extra NID against Belgian profit. Hence the distinction between Lidl Belgium and Argenta is ill-founded*".

174 Ibid., pp.212: "*This requirement of manipulative behaviour of the taxpayer is an unnecessary restriction of the justification*".

175 Asunto C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company y otros*, [todavía no publicado] de 1 de abril 2014, apartados 32-34.

176 Esta labor de creación de una causa de justificación se entronca con lo que llamaremos en la tercera

Por último, en el caso que las justificaciones sean aceptadas por el Tribunal, juega un importante rol el test de proporcionalidad cuyo objetivo es verificar que la normativa nacional controvertida, pese a ser restrictiva del mercado interior y justificada, no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue. El test de proporcionalidad introduce una enorme complejidad y dificultad técnica a la hora de establecer si la medida en cuestión sería menos restrictiva para la consecución del objetivo perseguido¹⁷⁷. De tal manera que ante la ausencia de unos claros parámetros o criterios, la búsqueda de medidas menos restrictivas genera muchas dudas y no estará exenta de críticas por ser errática o arbitraria¹⁷⁸. En determinadas ocasiones, como en los “*exit taxes*”¹⁷⁹, la doctrina coincidió con el Tribunal en calificar como una medida nacional desproporcionada el exigir el cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes en el momento en que la sociedad traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro¹⁸⁰. Sin embargo, y tal como mencionamos en relación al Asunto *K*¹⁸¹, el test de proporcionalidad

parte de este trabajo, la cooperación constructiva. La adopción por parte del Tribunal de criterios normativos haciendo progresar la agenda de integración.

177 HASLEHNER, W., “Consistency and fundamental freedoms: the case of taxation”, op. cit., pp. 748: “*That may be achieved in two ways. Either there are domestic legal rules in place that provide evidence that the Member State is not actually trying to attain the legitimate objective at the level it purported to protect in its defence; or it is possible to show concrete situations that evidence directly that the level of protection can actually be achieved by less restrictive rules. Under the second approach, the focus is on the actual existence of less restrictive measures achieving the result sought by the Member State, regardless of whether such measures can be found in the legal system of the same Member State. This is the more comprehensive route, aiming at all imaginable potentially less restrictive measures. By contrast, under the first approach it is precisely the fact that the Member State has itself deviated from the claimed objective that the justification is denied: under these circumstances, the Member State will be deemed to have recognized the lack of necessity for the discriminatory rules*”.

178 Ibid., 751: “*While paying lip service to the no-less-restrictive-measure formula, there is no discernible pattern or basis upon which the Court decides what less restrictive measure may be considered equivalent and lead to a failure of the test*”. Sobre la exigencia de proporcionalidad en la jurisprudencia del TJUE, véase SHUIBHNE, N.N. and MACI, M., “*Proving public interest: the growing impact of evidence in free movement case law*”, op. cit., pp. 992-997: “*But it is harder to get a more precise sense of what States need to demonstrate or how far their diagnoses have to reach..It is hardly surprising that States remain confused about what what is expected of them*”.

179 Asunto C-371/10, *National Grid Indus*, Rec. 2011 I-12273.

180 MARRES, O., “Exit taxes on companies”, en DOURADO, A.P. (Ed.), *Movements of persons and tax mobility*, IBFD, 2013, pp. 171-187; o también en esa misma obra, LYAL, R., “Taxation of unrealized profits on the occasion of a transfer of Company Seat or assets”, en DOURADO, A.P. (Ed.), *Movements of persons and tax mobility*, IBFD, 2013, pp. 189-200.

181 Asunto C-322/11, *K*, [todavía no publicado] de 7 de noviembre de 2013.

queda en determinadas ocasiones desdibujado con consideraciones que serían más propias del análisis de las justificaciones. O en *X holding*¹⁸², donde si bien la regla de la recaptura se planteaba más proporcional¹⁸³, el tribunal no lo entendió así¹⁸⁴.

Del Asunto *K* o *X Holding*, podemos comprobar como el test de proporcionalidad entraña bastantes dificultades al ser necesario rastrear medidas que sean menos lesivas, de modo que en algunas ocasiones, el Tribunal elude aplicarlo y lo substituye por un análisis más propio del apartado de las justificaciones o del análisis de comparabilidad, generando altas dosis de desconfianza en la labor del Tribunal.

1.3.2. “Overall vs. per-country approach”

Al anterior enfoque híbrido, hay que sumarle el hecho que el Tribunal no dispone de un único enfoque a la hora de verificar la compatibilidad entre la normativa nacional fiscal y el Derecho de la Unión Europea, conviviendo en la jurisprudencia en el área de la fiscalidad directa dos enfoques (“*per-country*” y el “*overall*”). Como veremos, el hecho que en un caso planteado, se siga un enfoque, mientras que en otro caso posterior, se adopte el contrario, entra dentro del ámbito discrecional del Tribunal. Como veremos, la solución que se adopte siguiendo uno u otro enfoque puede ser diametralmente opuesta, por lo que en aras del respeto al principio de seguridad jurídica, sería conveniente que el

182 Asunto C-337/08, *X Holding*, Rec.2010 I-01215, apartado 32.

183 WEBER, D., “Eight points as to why the X holding judgment is incorrect”, en WEBER, D. and DA SILVA, B., *The future of cross-border group taxation*, Wolters Kluwer, 2011, pp.25-49; VAN THIEL, S., “X Holding: A denial of justice”, en WEBER, D. and DA SILVA, B., *The future of cross-border group taxation*, Wolters Kluwer, 2011, pp.51-70; DE WILDE, M.F., “On X Holding and the ECJ’s ambiguous approach towards the proportionality test”, *EC Tax Review*, nº 4, 2010, pp. 170 – 182.

184 WEBER, D., “Eight points as to why the X holding judgment is incorrect”, op. cit., pp. 31:”*In the subject case, the ECJ should not have conducted a discrimination test but a proportionality test...According to the Netherlands rule, the non-resident subsidiary would namely be treated as a foreign permanent establishment and in the case of a foreign permanent establishment, the Netherlands takes foreign losses into account with a later recapture. The rule applied by the Netherlands itself is thus more proportional than a rule whereby all losses are excluded or a rule whereby account is only taken of losses once they have become final such as in Marks & Spencer*”; VAN THIEL, S., “X Holding: A denial of justice”, en WEBER, D. and DA SILVA, B., *The future of cross-border group taxation*, Wolters Kluwer, 2011, pp. 61:”*The AG and the Court ignore these real proportionality issues and instead argue that denying the less restrictive measure (a temporary loss transfer) to foreign subsidiaries is, in itself, justified by the need to ensure a balanced allocation of tax jurisdiction and, moreover, not discriminatory because the foreign subsidiary is not comparable to the foreign permanent establishment*”.

Tribunal adoptase un enfoque que de manera uniforme pudiera ser aplicado a todos los casos que se planteen en la fiscalidad directa.

El “*per-country approach*” consiste en que el Tribunal analiza el asunto planteado, que implica una actividad económica transfronteriza, desde la perspectiva de uno de los dos Estados miembros implicados¹⁸⁵. Así, por ejemplo, en *Eurowings*¹⁸⁶ se cuestionaba el impuesto alemán sobre actividades económicas, que obligaba al arrendatario de una aeronave, en los supuestos en los que el arrendador no estuviese sometido a este impuesto, a tributar por la mitad de las rentas pagadas y el valor del bien arrendado. Aunque Alemania alega que el impuesto se devenga si el arrendador no está sometido al Impuesto sobre Actividades Económicas, con independencia de que estuviese establecido en Alemania o en otro Estado miembro¹⁸⁷, la medida podía hacer más gravosa el arrendamiento de bienes semejantes a operadores situados en otros Estados miembros en comparación con operadores nacionales. Se producía por tanto una discriminación encubierta, en la medida que este impuesto se aplica siempre “*a las empresas alemanas que alquilan bienes de arrendadores establecidos en otro Estado miembro, ya que éstos no se hallan en ningún caso sometidos al Impuesto sobre Actividades Económicas, mientras que la obligación de efectuar las operaciones de integración de la base imponible no se aplica, en la mayor parte de los casos, a las empresas alemanas que alquilan bienes a arrendadores establecidos en Alemania, puesto que éstos están sometidos normalmente a dicho impuesto*”. El enfoque “*per-country*” le sirve al Tribunal para rechazar los argumentos que justificaban la diferencia de trato en que el arrendador establecido en otro país esté sometido a una carga fiscal menor¹⁸⁸. En materia de

185 CRUZ BARREIRO, M. C., “National tax sovereignty and EC Fundamental freedoms: the impact of tax obstacles on the internal market”, op. cit., pp. 109: “*Under the per-country approach, the Court only analyses the problem of compatibility from the perspective of the Member State at stake. Thus, tax rules in the residence State are not relevant in order to analyse the compatibility of the tax rules in the source State with EC law and viceversa*”.

186 Asunto C-294/97, *Eurowings*, Rec. 1999 I-7447

187 Ibid., apartado 25.

188 Ibid., apartados 43 y 44.

dividendos de salida, *Fokus Bank*¹⁸⁹ resuelto por el Tribunal de la EFTA, adopta también este enfoque “*per-country*”. En este asunto, se discutía la retención en la fuente que se aplicaba sobre dividendos distribuidos por sociedades noruegas a sociedades no residentes en Noruega (a diferencia de lo que ocurría cuando el destinatario de los dividendos era una sociedad residente en Noruega ya que se aplicaba un crédito fiscal). El Tribunal de la EFTA consideró la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales, considerando irrelevante el trato que se le daba a los dividendos percibidos en el Estado de residencia del accionista por dos motivos¹⁹⁰. En primer lugar, el crédito fiscal que concediese el Estado de residencia del accionista en virtud de un CDI o su legislación interna, no elimina la discriminación ocasionada en el Estado de la fuente, ni tampoco subsana el incumplimiento por parte de Noruega de sus obligaciones impuestas en el Tratado del Espacio Económico Europeo. En segundo lugar, atendiendo al principio de seguridad jurídica, se requiere que el otorgamiento de un crédito fiscal al no residente no dependa del tratamiento en el Estado de residencia. Como puede observarse con este caso, el “*per-country approach*” centra su análisis en un Estado, en este caso Noruega, de modo que la medida será discriminatoria sin que esta circunstancia se haga depender de la legislación del segundo Estado. En materia de retenciones practicadas a las prestaciones de servicios efectuadas por entidades no residentes, el Tribunal adopta también un claro “*per-country*” approach. En *X*¹⁹¹, se discutía la retención que debía practicar el destinatario de unos servicios residente en los Países Bajos por la prestación de servicios realizada por un proveedor establecido en otro Estado miembro. Esta retención sobre la remuneración abonada no se exigía si el prestador de servicios estuviera establecido en los Países Bajos. En línea con la jurisprudencia *Scorpio*¹⁹², el Tribunal considera que la retención en el Estado de la fuente por los servicios profesionales prestados por un no residente constituye una restricción a la libre prestación de servicios justificada por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto y

189 Asunto E-1/04, *Fokus Bank*, de 23 de Noviembre de 2004.

190 *Ibid.*, apartado 37.

191 Asunto C/498/10, X, [Todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.

192 Asunto C-290/04, *Scorpio*, Rec. 2006 I-09461.

asimismo es proporcional, no excediendo de lo necesario para alcanzar este objetivo.

Por el contrario, bajo el “*overall approach*”, el Tribunal tiene como objetivo estudiar el asunto planteado desde la perspectiva de los dos Estados miembros implicados. Por ejemplo, en el caso *Schempp*¹⁹³, se discutía la compatibilidad de una normativa alemana que en materia de IRPF impedía deducir las pensiones compensatorias abonadas a ex-cónyuges residentes en otros países de la UE, cuando en el otro país dichas pensiones se encontrasen exentas. Es decir, sólo si se acreditaba que en el otro país, la pensión compensatoria hubiera estado gravada, el Sr. Schempp podría habérsela deducido en Alemania. El TJUE no dio la razón al Sr. Schempp al entender que se estaba produciendo una disparidad de trato entre las distintas legislaciones de los Estados miembros¹⁹⁴. Otros casos en los que se sigue el “*overall approach*” serían *De Groot*¹⁹⁵, en el que establece que las circunstancias personales y familiares del contribuyente deben ser tenidas en cuenta ya sea en el Estado de la fuente o en el de residencia¹⁹⁶ o *Marks & Spencer*¹⁹⁷, en el que la sociedad matriz puede compensar las pérdidas de su filial no residente cuando ésta haya agotado las posibilidades de que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas en su Estado de residencia. Tal como señala el Abogado General Geelhoed en sus Conclusiones en *Denkavit* de 27 de abril de 2006¹⁹⁸ el “*overall approach*” es el enfoque más adecuado

193 Asunto C-403/03, *Shempp*, Rec. 2005 I-6421.

194 Ibid., apartados 36-39. El Derecho de la Unión Europea no garantiza que el traslado de la residencia a otro Estado Miembro de la Unión sea neutro, por lo que en este caso, la pensión estará no sujeta en Austria, y el ex-cónyuge no podrá deducirla en Alemania.

195 Asunto C-385/00, *De Groot*, Rec. 2002 I-11819, apartados 99-101.

196 TERRA, B.J.M. y WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp. 907: “*The Court did not care whether the employment State would do so on the basis of a tax treaty or unilaterally, as long as the end result was the taxpayer's personal and family circumstances were duly taken into consideration. This implies that discriminatory taxation in one jurisdiction may be erased by the correspondint crediting in another*”.

197 Sentencia *Marks & Spencer*, antes citada.

198 Ver apartado 37 de las Conclusiones en el Asunto C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Rec. 2006 I-11949: “*Antes bien, como señalé en mis conclusiones en el asunto Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, la combinación de las obligaciones del Estado de residencia y del Estado de la fuente con arreglo a las disposiciones en materia de libre circulación debe considerarse como un conjunto, o como la consecución de una forma de equilibrio. El examen de la situación de un operador económico individual en el marco de sólo uno de estos Estados –sin tener en cuenta las obligaciones del otro Estado derivadas del artículo 43 CE– puede dar una impresión equívoca y poco equilibrada, y puede no reflejar la realidad económica en la que actúa dicho operador.*”

para satisfacer las exigencias del mercado interior.

Tal como señala el Abogado General Poiares Maduro, el “*overall approach*” puede encontrarse también en otras áreas del Derecho de la Unión Europea como por ejemplo en materia de cobertura de prestaciones sanitarias en Estados miembros distintos al de residencia, y por ende, puede ser aplicable a la fiscalidad¹⁹⁹. En los Asuntos *Inizan y Smits y Peerbooms*²⁰⁰, sobre el reintegro de los gastos médicos incurridos en un Estado Miembro diverso al de la residencia del paciente, el Tribunal estimó que dicho reembolso sólo se podía denegarse por el Estado Miembro de residencia en el supuesto que fuese posible obtener un tratamiento idéntico o con el mismo grado de eficacia para el paciente, en tiempo útil y en el territorio de dicho Estado. Para ello, se impone la necesidad de comparar las prestaciones médicas en ambos Estados miembros y verificar si son equivalentes. Aplicando esta jurisprudencia en materia de salud, en su análisis en *Marks & Spencer*, el Abogado General defendía que se tuvieran en cuenta las ventajas que pudiera otorgar la normativa fiscal del estado de residencia de las filiales del grupo. Así por ejemplo, “*si el estado de residencia de las filiales extranjeras permite que éstas imputen sus pérdidas a otra persona o las compensen posteriormente en otros ejercicios fiscales, el Reino Unido estará legitimado para oponerse a la solicitud de cesión transfronteriza de dichas pérdidas*”. Se concluía pues, a juicio del Abogado General Poiares Maduro que el Reino Unido, ya sea por el mecanismo de la cooperación administrativa de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977 o bien solicitándolo al propio sujeto pasivo, debería conocer el tratamiento de las pérdidas de las filiales en sus respectivos estados de residencia.

No obstante lo anterior, y pese a que el “*overall approach*” satisface la consecución del mercado interior, introduce una importante complejidad, pues obliga al Tribunal a

199 Véase apartados 77-78-79 de las Conclusiones del Abogado General Miguel Poiares Maduro al Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, presentadas el 7 de abril de 2005.

200 Asunto C-56/01, *Inizan*, Rec. 2003 I-12403, y Asunto C-157/99, *Smits y Peerbooms*, Rec. 2001 I-5473.

conocer en detalle la normativa fiscal en los Estados miembros que intervienen en el asunto planteado, confiando en la descripción fáctica que se haga en las observaciones presentadas por los mismos. Teniendo en cuenta que éstos no están obligados a participar en el procedimiento²⁰¹, la falta de un adecuado conocimiento fáctico puede mermar la aplicación correcta de este enfoque. Así, por ejemplo en *Manninem*²⁰², podemos observar los problemas técnicos que se derivan del *overall approach*. En este asunto sobre dividendos de entrada, el Tribunal traza una comparación entre los dividendos recibidos de fuentes nacionales y los foráneos (Suecia en este caso)²⁰³. Este razonamiento, pese a contemplar la tributación en Suecia y no sólo en Finlandia (“*overall approach*”), es demasiado abstracto, ya que no analiza el posible impacto de la tributación en Suecia. Así por ejemplo, podría darse el caso que no exista esa doble imposición económica en el Estado de la fuente (Suecia) por dos motivos: (i) existencia de beneficios que no fueron gravados o incentivos fiscales aplicados en sede la sociedad sueca (régimenes especiales, vacaciones fiscales, determinadas deducciones); (ii) Puede ocurrir que tampoco haya la mencionada doble imposición económica si la deducción no se aplica sobre determinadas categorías de rentas o si la deducción se acompaña con un impuesto compensatorio al no residente²⁰⁴. Una aplicación estricta del “*overall approach*” debería tener en cuenta la imposición efectiva de cada euro distribuido al accionista por la sociedad bajo la forma de dividendo o cualquier otra forma como por ejemplo reducción de capital o re-compra de acciones, circunstancia que es difícil que el Tribunal pueda conocer en el marco de la

201 CRUZ BARREIRO, M. C., “National tax sovereignty and EC Fundamental freedoms: the impact of tax obstacles on the internal market”, op. cit., pp. 110: “*Even if the Member States may intervene in the proceedings, by introducing comments on the preliminary rulings, they are not obliged to do so. Therefore, it is possible that the other taxing State(s) do(es) not participate in the procedure. In that case, the Court will have to rely on the description of national legislation of such Member State, as it is given by the European Commission, the defendant State and the taxpayer*”.

202 Asunto C-319/02, *Manninen*, Rec. 2004 I-7477.

203 Ibid., apartado 35. El Tribunal concluye de manera categórica que “*tanto los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en Finlandia como los repartidos por una sociedad cuyo domicilio social se encuentra en Suecia pueden ser objeto de doble imposición, haciendo abstracción del crédito fiscal. En ambos casos los rendimientos están sujetos en primer lugar al impuesto de sociedades y después –en la medida en que se distribuyen en forma de dividendos– al impuesto sobre la renta de los beneficiarios*”.

204 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit. pp. 1113.

cuestión prejudicial. Aparte de un conocimiento de la normativa fiscal en los otros Estados miembros, el “*overall approach*” ha introducido cuestiones controvertidas, aún no resueltas en la jurisprudencia, como es el concepto de pérdidas finales que se deriva de *Marks & Spencer*, y que obliga al Estado de residencia de la sociedad matriz a compensar las pérdidas de sus filiales cuando éstas hayan agotado las posibilidades de compensarlas en sus respectivos estados²⁰⁵.

Es por esto que el “*overall approach*” puede despertar críticas: (i) al otorgar al Tribunal la capacidad de interpretar la normativa de otro Estado Miembro, éste se extralimitaría de la competencia asignada mediante la cuestión prejudicial erosionando la soberanía fiscal de los Estados miembros²⁰⁶; (ii) Una medida fiscal de un Estado Miembro puede dejar de ser restrictiva a la luz de la legislación de otro Estado Miembro, que neutraliza el trato discriminatorio operado en el primer Estado Miembro²⁰⁷.

1.3.2.1 Las dificultades prácticas para identificar el enfoque

Aunque en un plano teórico, podrían distinguirse estos dos enfoques mediante los cuales el Tribunal afronta los casos planteados en el área de la fiscalidad directa, lo cierto es que pueden existir casos como *Denkavit*²⁰⁸, en los que la doctrina parece dividida sobre si el

205 Sobre una crítica al “*always-somewhere approach*”, veáse DA SILVA, B., “From Marks & Spencer to X Holding: A Critical Overview and some Open Issues”, en WEBER, D. and DA SILVA, B., *The future of cross-border group taxation*, Wolters Kluwer, 2011, pp 1- 23; y TERRA, B.J.M. y WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp. 898.

206 LANG, M., “ECJ Case Law on Cross-Border Dividend Taxation – Recent developments”, op. cit., pp. 67-77. Vid. pp. 72: “However, if the Court takes the legal situation in the other Member State into consideration, there is the danger that the ECJ will be taking over the role of the legislator to an even greater extent. But this is not a role that is assigned to the ECJ under Community law and this is not a role the Court is prepared for, either: the Court depends on the cases brought before it and can only provide answers to specific questions it is asked to consider, but it cannot itself design a tax system. Therefore, following a ‘per-country approach’ is in the long run more Community-friendly”. A favor del per-country approach, se expresa también WEBER, D. “In search of a new equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC”, *Intertax*, Vol. 34, Issue 12, pp. 599-607.

207 Se hace depender el cumplimiento de un Estado Miembro del Derecho de la Unión Europea en la legislación de otro Estado Miembro CRUZ BARREIRO, M. C., “National tax sovereignty and EC Fundamental freedoms: the impact of tax obstacles on the internal market”, op. cit., pp. 111.

208 Asunto C-170/05, *Denkavit Internationaal and Denkavit France*, Rec. 2006 I-11949

Tribunal empleó un “*overall* o un *per country approach*”²⁰⁹.

En este caso, el Tribunal enjuiciaba una retención definitiva del 5% en Francia para los dividendos abonados por filiales francesas a su matriz en los Países Bajos, mientras que los mismos están exentos en un 95% si la matriz estaba localizada en Francia. La doble imposición económica que se producía en Francia – gravamen de los beneficios de la filial y la retención definitiva practicada a la distribución de dividendos a matrices no residentes – no se neutralizaba por la aplicación del CDI o la legislación interna holandesa²¹⁰. Según la legislación interna holandesa, y para este caso concreto, los dividendos percibidos de la filial francesa se encontrarían exentos de gravamen. Esta apreciación denota sin duda un “*overall approach*”, un análisis del caso en concreto en función de la legislación de Francia y Países Bajos²¹¹. El profesor VANISTENDAEL, por el contrario, hace hincapié en que Francia no puede alegar la existencia de un CDI para neutralizar las obligaciones que le incumben por el Tratado: se obstaculiza la libre circulación de capitales al imponer una retención sobre la distribución de dividendos a matrices no residentes²¹², siendo irrelevante a estos efectos que posteriormente en los Países Bajos se neutralice la doble imposición económica.

Las distintas opiniones sobre si el Tribunal adoptó el “*per-country/overall approach*” en *Denkavit* se podrían suscitar en *Amurta*²¹³ al introducirse una distinción en función de que

209 A favor de un *overall approach*: MEUSSEN, G., “Denkavit International: the practical issues”, *European Taxation*, nº 5, 2007, pp.244-247; En cambio, a favor de un *per-country approach*, VANISTENDAEL, F., “Denkavit Internationaal: The Balance Between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?”, op. cit.. Ver asimismo, pp. 1614 de GRAETZ, M.J. And WARREN, JR., “Dividend taxation in Europe: when the ECJ makes tax policy, op. cit.

210 Sentencia *Denkavit Internationaal*, antes citada, apartados 46 y 47.

211 MEUSSEN, G., “Denkavit International: the practical issues”, op. cit., pp. 245: “*In the author's view, the Court has held that the combined application of the France-Netherlands tax treaty and the relevant Netherlands tax legislation does not prevent juridical and/or economic double taxation from occurring*”.

212 Sentencia, *Denkavit Internationaal*, antes citada, apartado 53: “*En efecto, la República Francesa no puede invocar el Convenio franco-neerlandés para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, apartado 26)*”.

213 Asunto C-379/05, *Amurta*, Rec. 2007 I-09569.

fuente normativa (CDI/norma interna) neutraliza la retención practicada en origen. En este caso, se discutía la retención en origen que era aplicada por los Países Bajos a distribuciones de dividendos pagados por una sociedad establecida en dicho estado a una sociedad matriz establecida en Portugal, cuando no se alcanzaba el umbral mínimo de participación exigido por la Directiva Matriz-Filial. Dicha retención no se devengaba respecto a sociedades matrices establecidas en Netherlands. Se le preguntaba al Tribunal que ocurriría si en Portugal se le otorgase a la sociedad matriz un crédito fiscal íntegro que neutralizase la retención practicada en los Países Bajos. El Tribunal da una solución doble: (i) si el crédito fiscal íntegro que concedería Portugal a la matriz viene contemplado en una disposición nacional interna, “*El Reino de los Países Bajos no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado miembro para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado*”²¹⁴; (ii) si el crédito fiscal viene contemplado en aplicación del CDI entre los Países Bajos y Portugal²¹⁵, esta norma forma parte del marco jurídico aplicable, y por tanto la retención practicada en los Países Bajos no sería una medida restrictiva. El Tribunal se remite al órgano nacional para verificar si el CDI mitiga la retención practicada en los Países Bajos. Podemos pensar que este caso se trata de un “*per-country approach*”, en la medida que la legislación interna no se tiene en cuenta (Los Países Bajos no pueden alegar la legislación portuguesa para eludir las obligaciones contempladas en el Tratado), pero habría motivos para pensar en que estamos ante un “*overall approach*”, en la medida que el Tribunal impone al juez nacional el deber de verificar si el CDI realmente neutraliza la retención practicada en origen. *Amurta* pone de manifiesto un enfoque, que de nuevo podría ser híbrido, en función de como se mitigue la doble imposición económica.

Pese a las dificultades en determinados casos de discernir el enfoque correcto, podemos señalar, en conclusión, que la elección de “*overall* o un *per country approach*” no es baladí, y los resultados teniendo en cuenta uno o otro enfoque son diametralmente

214 Ibid., apartado 78.

215 Ibid., apartado 79.

opuestos²¹⁶. La confusión que hemos analizada con *Denkavit* y *Amurta* se traduce en la siguiente pregunta, aún no resuelta: hasta que punto una medida restrictiva de un Estado Miembro puede compensarse con el tratamiento en el otro Estado Miembro para mitigar la doble imposición²¹⁷ ¿Cual es el efecto de que un Estado Miembro remedie la doble imposición generada en un Estado? Sería necesario poner fin a esta confusión, y se abordararan los efectos de la doble imposición.

1.4. Conclusión

En este Capítulo, hemos pretendido trazar una panorámica sobre cuales son las principales peculiaridades que articulan el razonamiento del Tribunal en los casos planteados en el área de la fiscalidad directa.

En primer lugar, señalamos como la fiscalidad directa en la Unión Europea se aparta del binomio ingresos/gastos, que da carta de naturaleza al Derecho Financiero, para plantear el conflicto entre las libertades fundamentales de circulación contenidas en el Tratado, y las medidas fiscales nacionales que impiden la consecución del mercado interior. Las tensiones entre la soberanía fiscal de los Estados miembros y la labor del Tribunal, que mediante una interpretación meta-teleológica hace avanzar el proceso de integración atendiendo a las finalidades contenidas en el Tratado, cristalizan en dos tipos de soluciones adoptadas. O bien el Tribunal se aparta de los principios rectores de la fiscalidad internacional (i.e. Jurisprudencia *Schumacker*), o cede a la soberanía fiscal de

216 Tomando por ejemplo el Asunto *Manninen*, el Tribunal siguió un “*overall approach*” en su razonamiento. No obstante, en el supuesto que se hubiera aplicado un “*per-country approach*”, la solución sería la contraria, véase CRUZ BARREIRO, M. C., “National tax sovereignty and EC Fundamental freedoms: the impact of tax obstacles on the internal market”, op. cit., pp. 112; Asimismo en relación con las retenciones - Sentencia X, antes citada, apartados 54 a 57- recordemos que el Tribunal determina que es irrelevante a los efectos de la práctica de la retención, los efectos que la retención en la fuente pudiera tener en la situación fiscal de los prestadores de servicios no residentes (“*per-country approach*”). La adopción de un “*overall approach*” en este contexto generaría una solución distinta, pues puede ocurrir que en su Estado de residencia, el Reino Unido, el prestador de los servicios no pueda deducirse en su integridad la retención practicada en el Estado de la fuente.

217 Ibid., pp. 111: *However, it should be borne in mind that the EC Treaty offers no key to decide which of both countries involved in a double taxation issue should be responsible for its elimination*”.

los Estados miembros (i.e. Supuesto de la doble imposición jurídica).

En segundo lugar, este Capítulo ha puesto de manifiesto como el enfoque metodológico con el que el Tribunal examina las medidas nacionales en materia de la fiscalidad directa o los conceptos empleados no son del todo consistente, precisos o rigurosos, desvelándose altas dosis de inseguridad jurídica²¹⁸. Si bien el enfoque que se emplea es el de restricción, pero incorporando elementos propios del “*non-discrimination approach*”, hemos destacado los problemas que se presentan en torno al juicio de comparabilidad de situaciones, la aplicación de las justificaciones, y la aplicación del test de proporcionalidad. Adicionalmente, el hecho que se alternen indistintamente en la jurisprudencia el “*overall approach*” (i.e. *Manninen*), con el “*per country*” (Asunto X en materia de retenciones en prestaciones de servicios realizadas por entidades no residentes) genera una serie de importantes incertidumbres sobre cómo se deben resolver los casos planteados, ya que como hemos visto, puede no ser irrelevante el empleo de uno u otro enfoque.

Tanto la interpretación teleológica orientada a la consecución del mercado interior, como las asimetrías o inconsistencias detectadas en el enfoque del Tribunal en los casos de la fiscalidad directa permiten al Tribunal detentar amplios poderes discrecionales en la integración negativa, que se reflejan en el marco procedimental previsto en el artículo 267 TFUE y que será desgranado en esta obra.

218 Sobre la falta de consistencia o contradicciones en la jurisprudencia del TJUE, Vid. VANISTENDAEL, F., “Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, *EC Tax Review*, nº 2, 2008, pp.52.

CAPITULO SEGUNDO

LA ESTRUCTURA DE LA LITIGACIÓN ANTE EL TJUE EN LA FISCALIDAD DIRECTA

2.1. Introducción

En este Capítulo, nos proponemos señalar los elementos característicos o identificativos que articulan la litigación ante el TJUE en este campo de la fiscalidad directa. A tal efecto, accionar el mecanismo previsto en el artículo 267 TFUE implica en primer lugar, preguntarnos por el encaje de la cuestión prejudicial en los ordenamientos jurídicos nacionales y en segundo lugar, por los actores que intervienen en el procedimiento ante el TJUE.

En el primer apartado de este Capítulo, veremos como se inserta la cuestión prejudicial en los sistemas jurisdiccionales de los Estados miembros, y los efectos que provoca en dichos sistemas. Si en el anterior Capítulo, subrayamos como la fiscalidad directa implica la tensión entre la afirmación de las libertades fundamentales de circulación necesarias para la consecución del mercado interior y la soberanía fiscal de los Estados miembros para organizar sus sistemas impositivos, esta tensión tiene su réplica en este apartado, al constatar limitaciones existentes en la autonomía de los Estados miembros en la organización de sus sistemas jurisdiccionales y en la elaboración de sus normas procesales. No obstante, es necesario señalar que este encaje de la cuestión prejudicial en

los ordenamientos jurídicos nacionales no puede interpretarse como algo exclusivo que opere en la fiscalidad directa, sino como un fenómeno intrínseco al propio mecanismo contemplado en el artículo 267 TFUE. La cuestión prejudicial implica *per se* una limitación de la soberanía nacional de los Estados miembros a la hora de organizar su sistema jurisdiccional y sus procedimientos.

En el segundo apartado de este Capítulo, nos adentramos en el segundo de los elementos característicos de la litigación ante el TJUE en esta área, y que no es otro que la presencia de los llamados “*repeat players*”. Esta expresión fue acuñada por GALANTER²¹⁹ y con ella hacía referencia a un tipo de litigantes que de manera continuada y activa intervienen en los procesos judiciales con el objetivo de influir en la toma de decisiones del tribunal. Frente a los “*one shotters*”, que de manera esporádica participan, los “*repeat players*” buscarían de manera reiterada que el Tribunal adopte una línea de razonamiento en particular, es decir influir en la formación de la sentencia.

2.2. El encaje de la cuestión prejudicial

Tal como señalamos en la Introducción de este trabajo, de la fórmula consignada en *Van Gend en Loos*, la cuestión prejudicial se consolida como un mecanismo procesal necesario para proteger los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga al individuo frente a los incumplimientos de los Estado Miembros. Dado que el recurso por incumplimiento, regulado en los artículos 258 a 260 del TFUE, no contemplaba una legitimación activa para que los particulares pudieran demandar a los Estados miembros por incumplimientos del Derecho de la Unión, será la cuestión prejudicial la que asume ese rol. Serán los individuos, los que en sus escritos dirigidos ante el juez nacional, planteen las dudas de compatibilidad de la normativa con el Derecho de la Unión Europea a los efectos de convencer al juez nacional para que plantee la cuestión

219 GALANTER, M. “Why the haves always come out ahead: speculation on the limits of legal change?”, *Law and Justice Review*, Vol. 9, nº1, 1974.

prejudicial al Tribunal. El derecho de los individuos, y en particular en el ámbito fiscal los contribuyentes, a no ser discriminados en Estados miembros distintos al de residencia si se encuentran en situaciones equivalentes, ha permitido a estos cuestionar la normativa nacional, solicitando al órgano jurisdiccional nacional que plantee una cuestión prejudicial²²⁰.

Dado que la cuestión prejudicial se convierte en un mecanismo procedimental fundamental para salvaguardar los derechos de los individuos frente a violaciones del Derecho de la Unión Europea por parte de los Estados miembros, el TJUE asume la defensa decidida del principio de protección jurisdiccional²²¹. Principio que queda recogido en el artículo 19 TUE cuando dispone que “*los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión*”. Será el TJUE el órgano encargado de verificar esta obligación por medio de las cuestiones prejudiciales planteadas. Tal como señala VON BOGDANDY, “*the principle of effectiveness depends of the possibility of judicial*

220 Esta interpretación se sostiene en AZOULAI, L. and DEHOUSSE, R., “The European Court of Justice and the legal dynamics of integration”, en JONES, E. , MENON, A. and WEATHERILL, S. (Coords.), *The Oxford Handbook of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2012, pp. 356: “*This reading of the Treaty, transforming it into a catalogue of individual rights, opened doors to individuals to an arsenal of argument they could make use of whenever the national authorities seemed to them to breach the individual rights granted to them by Community law. Access to the Court was further facilitated by a second revolution – this time of a procedural nature. While the Treaty has entrusted to the Commission the task of bringing proceedings aimed at punishing breaches of Community law (article 258 TFEU), the Court of Justice accepted the national courts' using the channel of the preliminary ruling (article 267 TFEU) to ask it – in terms often devoid of all ambiguity – about the compatibility of national provisions with EU law, thus bringing about a true decentralization of judicial review of the way EU law was implemented*”.

221 El principio de protección jurisdiccional de los derechos otorgados por los justiciables por el Derecho de la Unión Europea es un principio general de Derecho de la Unión. Tal como señala LENAERTS, K., “L'encadrement par le droit de l'union européenne des compétences des États Membres”, en COHEN-JONATHAN, G. (Coord.), *Chemins d'Europe Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, París, 2010, pp. 427: “*en vertu d'une jurisprudence constante, le principe de protection juridictionnelle effective constitue un principe général du droit de l'Union, qui découle des traditions constitutionnelles communes aux États membres, qui a été consacré par les articles 6 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et qui a également été réaffirmé à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne*“. Vid. VAN CLEYNENBREUGEL, P., “Transforming shields into swords : the VEBIC judgment, adequate judicial protection standards and the emergence of procedural heteronomy in EU LAW”, *Maastricht journal of European and Comparative Law*, Vol. 18, num 4, 2011, pp. 529 : « *In recent years, effectiveness has become more prominent, incorporating national procedural autonomy into a more general principle of effective judicial protection*”.

review”²²², no pudiendo concebirse el Derecho de la Unión Europea sin que exista una eficaz protección jurisdiccional de los justiciables para alegar las infracciones del Derecho de la Unión Europea por los Estados miembros ante los respectivos sistemas jurisdiccionales nacionales.

La salvaguardia del principio de tutela judicial efectiva de los derechos reconocidos a los particulares por el Derecho de la Unión Europea, a la que se subordina la cuestión prejudicial, permite al Tribunal adentrarse en una área de competencia reservada a los Estados miembros como es: (i) la autonomía jurisdiccional: la potestad de los Estados miembros para organizar los sistemas jurisdiccionales; (ii) la autonomía procesal: la competencia de los Estados miembros para aprobar las reglas que regulan como deben desarrollarse los procedimientos (i.e. los derechos de las partes, la carga de la prueba, los plazos, etc). Esta importante limitación a la autonomía jurisdiccional y procesal se recoge en la fórmula reproducida en *Rewe*²²³: “...a falta de normativa comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes (“autonomía jurisdiccional”) y regular las modalidades procesales de los recursos en vía jurisdiccional (“autonomía procesal”) que hayan de procurar la salvaguarda de los derechos que en favor de los justiciables genera el efecto directo del Derecho comunitario, quedando claro que estas normas no pueden ser menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno (el subrayado y los paréntesis son nuestros)”.

De esta fórmula en *Rewe*, se vislumbra que autonomía jurisdiccional o procesal no quiere decir que estemos ante un poder absoluto en manos de los Estados miembros – una de las críticas más frecuentes que se hacen al uso del término “autonomía procesal”²²⁴ - sino

222 VON BOGDANDY, A. “Founding Principles”, en A VON BOGDANDY and J. BAST(Coords), *Principles of European Constitutional Law*, Hart/Beck, 2009, pp. 32.

223 Asunto 33/76, *Rewe*, Rec. 1976 01989, apartado 5.

224 KAKOURIS, C.M., “Do the Member States possess judicial procedural autonomy”, *Common Market Law Review*, 34, 1997, pp. 1406: “the conclusion to be drawn from all the foregoing is that the expression “judicial procedural autonomy does not accord with legal reality, because it suggests the idea of a

que dicha autonomía hay que ponerla en el contexto europeo, y por tanto limitarla. Tanto la autonomía procesal como la autonomía jurisdiccional de los Estados miembros se encuentran limitados por el respeto o tutela de los derechos que el ordenamiento de la Unión Europea atribuye a los individuos.

2.2.1. Limitaciones a la autonomía jurisdiccional de los Estados miembros

La identificación de la cuestión prejudicial como el mecanismo fundamental para verificar el cumplimiento de los derechos que el Derecho de la Unión Europea concede a los individuos ha permitido al Tribunal limitar la autonomía de los Estados miembros para establecer sus sistemas jurisdiccionales en dos vertientes: (i) Los Estados miembros deben garantizar que en el diseño de su Poder Judicial se pueda plantear ante una instancia judicial la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea; (ii) Los Estados miembros deben establecer mecanismos procesales idóneos para que los individuos puedan obtener la oportuna compensación ante el incumplimiento por parte de un Estado Miembro de los derechos que el Derecho de la Unión Europea les otorga.

En cuanto a la primera vertiente, tenemos el caso de *Unibet*²²⁵. En este Asunto, esta compañía entendía que la Ley de Loterías sueca era contraria a la libertad de prestación de servicios prevista en el artículo 56 del TFUE (ex artículo 49 TCE). Si bien la Constitución sueca permitía que cuando un juez nacional tuviera dudas manifiestas sobre la constitucionalidad de una norma aprobada por el Parlamento o el Gobierno, éste podía

competence reserved to the Member States signifying that they are empowered to oppose intervention by the Community in that field". En este mismo sentido, HAAPANIEMI, P., "Procedural Autonomy: a misnomer?", en ERVO, L., GRANS, M and JOKELA, A. (Coords), *Europeanization of Procedural law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2009, pp. 117: "The previous study shows that the term procedural autonomy was taken into use in an era of integration, when Member States's obligations under EU law with respect to procedural and remedial issues were not yet clearly articulated. In other words, the term was invented at the time when the ECJ's case law suggested a much more non-interventionist approach than it does today".

225 Asunto C-432/05, *Unibet*, Rec. 2007 I-2271.

inaplicarla sin más, esta posibilidad no se contemplaba en relación con el Derecho de la Unión Europea. En el caso que existieran dudas sobre su constitucionalidad, en Derecho sueco no estaba prevista una acción autónoma que tuviera por objeto principal declarar que un acto adoptado por el Parlamento o por el Gobierno no fuera conforme con una norma de rango superior, de modo que dicho control sólo podría efectuarse de manera incidental en el marco de procedimientos iniciados ante la jurisdicción ordinaria o la administrativa. Ante la pregunta de si es necesario que expresamente se prevea un mecanismo autónomo para que los justiciables puedan impugnar disposiciones nacionales contrarias con el Derecho de la Unión, cuando existen otros mecanismos procesales al respecto que permiten dilucidar esta cuestión de manera incidental, El TJUE responde de manera negativa: el principio de tutela judicial efectiva de los derechos que confiere el ordenamiento jurídico de la Unión Europea estaría garantizado mediante el sistema de recursos previstos por la normativa sueca, sin que exista necesidad de que sea articule un recurso autónomo. Los cauces procesales que permiten analizar la compatibilidad de disposiciones nacionales con el Derecho de la Unión no pueden ser menos favorables que los relativos a las acciones nacionales similares²²⁶. Lo importante, a los efectos de salvaguardar el principio de tutela judicial efectiva, es que se examine por el órgano jurisdiccional nacional la compatibilidad de la Ley de Loterías sueca con el Derecho de la Unión Europea, y que dicho análisis no sea más gravoso que el de compatibilidad de la normativa nacional con la Constitución sueca. Por tanto, puede ser suficiente, circunstancia que deberá apreciar el órgano nacional, que dicha compatibilidad se analice en el marco de la acción indemnizatoria planteada, mediante una cuestión incidental.

Tal como señala AZOULAI²²⁷, el órgano jurisdiccional nacional tiene que interpretar su propia norma procesal nacional que organiza el sistema de recursos a los efectos de dar cabida al análisis de la compatibilidad de la norma nacional con el Derecho de la Unión

226 Sentencia *Unibet*, antes citada, apartado 44.

227 AZOULAI, L. "The Europeanization of Legal Concepts", in NEERGAARD, U. B. and NIELSEN, R. (Coords.), *European legal method in a multi-layered legal order*, Jurist- og Økonomforbundet, Copenhagen, 2012, pp. 165-182.

Europea, circunstancia que no fue prevista por el legislador nacional. La misma lógica se sigue en *Impact*²²⁸, donde el juez nacional debe evitar que la revisión de compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión haga excesivamente difícil el ejercicio de los derechos concedidos por la directiva a los individuos. *Unibet e Impact* constituyen claros mandatos al órgano jurisdiccional nacional para que reinterpreten sus normas de competencia para conocer de litigios a los efectos de proteger la tutela judicial efectiva de los particulares. El ejercicio de los derechos que el Derecho de la Unión Europea concede a los individuos no debe ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de Derecho interno (principio de equivalencia) ni hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión Europea (principio de efectividad). El Poder Judicial de los Estados miembros, que podría definirse como la autonomía para diseñar los órganos jurisdiccionales y sus competencias para conocer de recursos, queda subordinado al respeto del principio de tutela jurisdiccional efectiva.

En relación con la segunda vertiente mencionada, no sólo los Estados miembros deben permitir que se pueda revisar la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea, sino que la protección de los derechos subjetivos reconocidos por el Derecho de la Unión Europea implica resarcir económicamente al particular de los incumplimientos de su Estado Miembro a través de dos mecanismos: (i) la devolución de ingresos indebidos recaudados por el Estado Miembro en contravención del Derecho de la Unión Europea; (ii) la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado Miembro²²⁹.

Al igual que en los casos *Unibet e Impact*, el Tribunal ha reconocido a los particulares el

228 Asunto C-268/06, *Impact*, Rec. 2008 02483, apartado 51, 54 y 55.

229 Véase SARMIENTO, D., “La aplicación del Derecho de la Unión por el Tribunal Supremo en tiempos de crisis”, WP IDEIR nº 13, 2012, pp. 14: “*Recuérdese que la acción de responsabilidad patrimonial creada en las sentencias Francovich y Brasserie tiene por objeto la reparación de aquellas situaciones en las que una norma de Derecho de la Unión tiene efecto directo, pero también en las que no. La responsabilidad actúa, por tanto, como una suerte de "cierre del sistema" para asegurar que los derechos que confiere el Derecho de la Unión a los particulares se vean siempre salvaguardados*”.

derecho a la devolución de lo indebidamente pagado en vulneración del Derecho de la Unión Europea siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad²³⁰. En relación con la responsabilidad de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho de la Unión, la jurisprudencia *Francovich* y *Brasserie du pêcheur*²³¹ exige que se cumplan tres requisitos: la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada, y finalmente que exista una relación de causalidad directa entre la violación de la obligación que le incumbe al Estado Miembro y el daño sufrido por las víctimas. Sin embargo, en muchos casos son los propios órganos jurisdiccionales nacionales quienes obstaculizan el efectivo resarcimiento de los particulares, provocando situaciones de injusticia en clara vulneración de la doctrina *Francovich* y *Brasserie du pêcheur*²³². Así, por ejemplo en materia fiscal, resulta altamente criticable la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012 que declara que la existencia de una sentencia de condena contra España por el TJUE (Asunto C-562/07, *Comisión/España*, Rec. p. I-09553) no es suficiente para constatar la "infracción suficientemente caracterizada". No se entiende bien como una sentencia del TJUE que declara que el régimen español es discriminatorio al gravar las plusvalías obtenidas de la enajenación de bienes inmuebles por no residentes al tipo impositivo del 35%, cuando los contribuyentes tributan sólo al 15% no puede ser base suficiente para obtener la responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del

230 Sobre la construcción por parte del TJUE de la doctrina de la devolución de ingresos indebidos por vulneración del Derecho de la Unión Europea, véase: MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., "Introducción: Imposición directa y Derecho comunitario", en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pp. 844 y ss: "Básicamente, podría resumirse la doctrina del TJUE en esta materia diciendo que el máximo intérprete del Derecho comunitario exige que, en la acción de devolución de ingresos indebidos por vulneración de ingresos indebidos, se respeten dos principios: no discriminación o equivalencia (igualdad de trato con respecto a las acciones nacionales de devolución de ingresos indebidos tanto en lo que respecta al principio de deuda como a las cuestiones accesorias, como el pago de intereses, fecha de cálculo de los mismos y tipos de estos) y efectividad (esto es, posibilidad del contribuyente de invocar el derecho comunitario ante los órganos nacionales"; Cfr. TERRA, B.J.M., WATTEL, P.J, *European Tax law*, op. cit, pp.123 y ss.

231 Asuntos Acumulados C-6/90 y C-9/90, *Francovich*, Rec 1991 I-05357 y Asuntos Acumulados C-46/93, C48/93, *Brasserie du pêcheur*, Rec.1996 I-01029.

232 Coincido con la crítica a recientes sentencias del Tribunal Supremo español sobre la aplicación de esta doctrina, cfr. SARMIENTO D., "La aplicación del Derecho de la Unión por el Tribunal Supremo en tiempos de crisis ", op. cit., pp. 10-14.

Derecho de la Unión Europea²³³.

Aunque existen dudas sobre si la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador puede utilizarse como sustitutivo de la solicitud de la devolución de ingresos indebidos²³⁴, lo cierto es que en España la reciente sentencia *Transportes Urbanos*²³⁵, en aplicación del principio de equivalencia permite acudir a la acción de responsabilidad patrimonial del Estado, en supuestos en que declaraciones tributarias adquirieron firmeza tras no ser recurridas o ejercicios prescritos, cuando se trate de infracciones del Derecho de la Unión Europea. La doctrina del Tribunal Supremo español establecía que mediante la acción por responsabilidad patrimonial del Estado legislador se podían reclamar los daños causados por normas declaradas inconstitucionales, sin necesidad de agotar previamente las vías de recurso administrativas y judiciales. El TJUE extiende dicha doctrina a los supuestos de normas nacionales contrarias al Derecho de la Unión Europea, de modo que se posibilita que mediante la acción por responsabilidad patrimonial los contribuyentes puedan reclamar la devolución de lo pagado en contravención con el Derecho de la Unión Europea para períodos prescritos o actos o sentencias firmes cuando no se haya seguido la reclamación hasta la última instancia²³⁶. El principio de equivalencia obliga a dar un trato parejo a las acciones por responsabilidad patrimonial del Estado ya sea por infracción del Derecho de la Unión Europea o por infracción de la Constitución²³⁷.

233 Ibid., pp. 12: “la afirmación genérica que hace la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2012, según la cual no existe “infracción suficientemente caracterizada” a pesar de que exista un pronunciamiento del Tribunal de Justicia, se encuentra en abierta contradicción con la tantas veces citada sentencia *Brasserie*. Basta con leer sus apartados 55 a 57 para observar que una sentencia de condena dictada en un recurso por incumplimiento “objetiviza” el requisito de la “infracción suficientemente caracterizada.”

234 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Introducción: Imposición directa y Derecho comunitario”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pp. 852.

235 Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos*, Rec. 2010 I-00635.

236 Ibid., apartado 48. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Introducción: Imposición directa y Derecho comunitario”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pp.848.

237 Algún sector doctrinal solicita al Tribunal Supremo que proceda a recortar su propia doctrina, de modo que exija para las acciones de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción de la Constitución que

2.2.2. Limitaciones a la autonomía procesal de los Estados miembros

Al igual que veíamos en relación con la autonomía jurisdiccional, el TJUE ha procedido también a limitar la autonomía procesal de los Estados miembros, entendida como la competencia de los Estados miembros para regular los procedimientos tanto administrativos como judiciales. En principio, no existe en las Disposiciones del Tratado ninguna disposición que otorgue a la Unión Europea competencias para regular aspectos procesales²³⁸. Sin embargo, ha sido la necesidad de salvaguardar los derechos que el Derecho de la Unión Europea atribuye a los individuos, lo que ha permitido al Tribunal adentrarse y limitar esta competencia soberana de los Estados miembros.

En *Peterbroeck*²³⁹, se plantea un supuesto de impugnación de liquidaciones tributarias ante la jurisdicción nacional. Las liquidaciones giradas fueron recurridas en primer lugar ante el Director Regional de Impuestos Directos, y en apelación ante la *Cour d'appel*. La

se agote la vía administrativa y judicial previa. Sobre esta opinión, véase PÉREZ DE NANCLARES, J.M., “C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL*”, *Common Market Law Review*, nº 47, pp. 1847-1860. En pp. 1859: “By contrast, however, the correct approach may be to correct the generous regime with respect to laws declared by the Constitutional Court to be unconstitutional by also making them subject to the need to bring a prior claim. In fact, the Spanish Supreme Court's position on this point is not shared by any other Member State of the European Union”.

238 GALETTA, D.-U., *Procedural Autonomy of EU member States: Paradise Lost?*, Springer, Berlín, 2010, pp.10: “It is not possible to specify within the Treaty a legal basis for the potential competence of the Union on procedural matters. In fact, there is no specific legal basis to those generic legal bases that concern the rapprochement between national legislations aimed at the establishment of the functioning of common market, in general terms, in fact neither article 115 TFUE, nor, even less, article 114 TFUE proves to be proper legal bases to that end”.

239 Asunto C-312/93, *Peterbroeck*, Rec. 1995 I-04599. Asimismo, en la saga *Factortame* en relación con la adopción de medidas provisionales, el TJUE dictaminó que el juez nacional debió inaplicar una norma nacional que le impedía adoptar medidas provisionales cuando en la situación se pone en peligro la efectividad del Derecho de la Unión Europea. véase Asunto C-213/89, *The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte Factortame*, Rec. 1990 I-2433; y Asunto C-221/89, *The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte Factortame*, Rec. 1991 I-3905. Sobre *Factortame*, LENAERTS, K., “Some thoughts about the interaction between judges and politicians in the European Community”, *University of Chicago legal Forum*, vol. 93, 1992, pp. 8: “In the grounds of the judgment, the requirement of effectiveness is called of the very essence of Community Law, so that any impediment to the full effectiveness of Community Law had to be rejected, even if it were only temporary... Thus, once again, the Court required a dramatic change in national procedural law where that law provides the framework for the judicial enforcement of Community law. Outside the field of application of Community Law, of course, the law of the Member State remains unaffected”.

normativa procesal belga establecía que el justiciable no podía invocar un motivo nuevo basado en el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea transcurrido el plazo de 60 días a partir del día de la presentación por el Director de la copia testimoniada de la decisión impugnada. Asimismo, la mencionada *Cour d'Appel* tampoco podía apreciar de oficio un motivo de incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. Esta norma procesal se declara contraria al Derecho de la Unión con base en tres argumentos. En primer lugar, la *Cour d'Appel* es el primer órgano judicial que puede interponer la cuestión prejudicial, pues el Director, es un órgano que no se encontraría legitimado. En segundo lugar, el período de 60 días durante el cual el demandante podía invocar motivos nuevos había expirado cuando la *Cour d'appel* celebró la vista, de forma que este órgano jurisdiccional quedó privado de la posibilidad de realizar de oficio esta apreciación. En tercer lugar, el sistema jurisdiccional belga no preveía que otro órgano jurisdiccional nacional pudiese verificar de oficio la compatibilidad de un acto nacional con el Derecho de la Unión Europea en un procedimiento ulterior. El TJUE establece que dicha norma procesal es contraria al Derecho de la Unión Europea ya que no permite a la *Cour d'Appel* apreciar de oficio la compatibilidad, en el caso que el justiciable no lo haya hecho. Principios tales como el de seguridad jurídica o el del buen desarrollo del procedimiento, que son alegados por Bélgica, no pueden obstaculizar que un órgano jurisdiccional que se encuentre legitimado para interponer una cuestión prejudicial pueda apreciar de oficio la compatibilidad de la norma nacional con el Derecho de la Unión Europea²⁴⁰.

La limitación de la autonomía procesal de los Estados Miembros va progresivamente calando en los Estados miembros. Así por ejemplo en Polonia, en 2008 el legislador

240 Otro ejemplo puede encontrarse en Asunto C-462/99, *Connect Austria*, Rec. 2003 I-05197, apartado 42: “Si no es posible que el Derecho nacional se aplique conforme a las exigencias del artículo 5 bis, apartado 3, de la Directiva 90/387, un órgano jurisdiccional nacional que satisface dichas exigencias y que sería competente para conocer de los recursos contra las decisiones de la autoridad nacional de reglamentación si no se opusiera a ello una disposición de Derecho nacional que excluye explícitamente su competencia, como la controvertida en el litigio principal, tiene la obligación de dejar inaplicada esta disposición.”. Véase asimismo, Asunto 179/84, *Bozzetti*, Rec. 1985 2301, apartado 17; Asunto C-258/97, *HI*, Rec 1999 I-1405, apartado 22.

nacional modificó su legislación procesal al efecto de permitir que se pudieran reabrir liquidaciones tributarias firmes si la normativa en la que se basaron fue declarada contraria al Derecho de la Unión, circunstancia que antes de la mencionada reforma, sólo existía para los supuestos de legislación contraria a la Constitución²⁴¹.

La injerencia del Tribunal en la autonomía procesal de los Estados miembros sólo puede tener lugar en aquellos supuestos en los que los derechos reconocidos por el Derecho de la Unión se pongan en peligro. Cuando esta circunstancia no ocurre, el TJUE se muestra respetuoso con la mencionada autonomía. Por ejemplo, en los supuestos que se dirime la compensación por los daños derivados por las infracciones de los Estados miembros en el cumplimiento del Derecho de la Unión, la jurisprudencia del TJUE exige como principio general que el contribuyente actúe de manera diligente, agotando las vías jurisdiccionales internas en plazo²⁴², al objeto de evitar el perjuicio o reducir su importancia. Sin embargo este deber de diligencia no puede ser llevado al extremo de exigir que se agote sistemáticamente la vía jurisdiccional, si el resultado que se consigue es muy gravoso para el contribuyente²⁴³. Se podría plantear si sería razonable exonerar del deber de diligencia exigido por esta jurisprudencia en el agotamiento de la vía de recursos, en los supuestos en los que probablemente el tribunal ante el que se someta el asunto plantee

241 LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. And STARINGER, C., *Procedural rules in tax law in the context of European Union and Domestic Law*, Wolters Kluwer (EUCOTAX), Alphen aan den Rijn, 2010, pp. 28.

242 Asuntos Acumulados C-46/93 y C-48/93, *Brasserie du Pêcheur and Factortame III*, Rec. 1996 I-01029, p 84. “Procede precisar, en particular, que, para determinar el perjuicio indemnizable, el Juez nacional puede comprobar si el perjudicado ha actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia, y, si, en especial, ha ejercitado en tiempo oportuno todas las acciones que en Derecho le correspondían”. Ver asimismo, Asunto C-201/05, *Test Claimants in the CFC and dividend group litigation*, Rec. 2008 I-02875, p. 127: “El Tribunal de Justicia también ha puntualizado que, para determinar el perjuicio indemnizable, el juez nacional puede comprobar si el perjudicado ha actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia, y, si, en especial, ha ejercitado en tiempo oportuno todas las acciones que en Derecho le correspondían (sentencia *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, antes citada, apartado 124).”

243 Asuntos Acumulados C-397/98 y C-410/98, *Metallgesellschaft y otros*, Rec 2001 I-1727, apartados 104-106. En este caso, si los sujetos pasivos hubieran seguido todos los pasos exigidos por la normativa británica, “las filiales deberían haber pagado, no obstante, el ACT devengado por todos los dividendos que hubiesen abonado y, por otra, en el supuesto de que se hubiera acogido el recurso, no se les habría devuelto el ACT, ya que tal derecho de reembolso no existe en Derecho inglés”. Se hubiera producido un perjuicio irreparable, y por tanto, al no ser razonable, se permite excepcionar la regla general.

una cuestión prejudicial o se inicie un procedimiento por incumplimiento del Tratado con arreglo al artículo 258 TFUE (antiguo artículo 226 TCE). En *Danske Slagterier*²⁴⁴, el Tribunal exige al justiciable que agote la vía jurisdiccional interna, aunque de forma previsible, pueda esperarse que el órgano jurisdiccional interponga la cuestión prejudicial.

2.2.2.1 La armonización procesal

Partiendo de la necesidad de salvaguardar los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga a los individuos, observamos como el Tribunal al limitar la autonomía procesal de los Estados miembros, ejecuta una armonización en materia procesal. Evidentemente, la remoción de los obstáculos que impiden la consecución del mercado interior en la Unión Europea no se conseguiría sino se ejecutase una adecuada armonización en materia procesal²⁴⁵.

Es más, la eliminación de obstáculos sustantivos conlleva inevitablemente la adopción de medidas procesales en los Estados miembros. De esta manera, en las respuestas del TJUE a los casos planteados en el área de la fiscalidad directa, se aprecia cómo la respuesta substantiva sobre la adecuación al Derecho de la Unión Europea a determinado régimen fiscal entraña inevitables consecuencias en el plano procesal de los Estados miembros. Por ejemplo, en el caso *Denkavit Internationaal*²⁴⁶, se planteaba si la legislación nacional

244 Asunto C-445/06, *Danske Slagterier*, Rec. 2009 I-02119, apartados 60-69.

245 WERLAUFF, E., *Common European Procedural Law*, DJOF publishing, Copenhagen, 1999, pp. 9: "The first limb of answers is that in some instances the rules obtained in primary law (the Treaty) and in secondary Community law (directives, regulations) cannot be brought to work effectively in the absence of a certain procedural harmonization"; En la práctica, esa indiscutible unión entre el plano sustantivo y el plano procesal no se ha llevado a cabo por el legislador europeo, de modo que la armonización en materia de la fiscalidad directa se concentra predominantemente en el plano sustantivo cfr. ROMANO, C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, IBFD, Amsterdam 2012. En el Capítulo VII de esta obra, se constata el anterior fenómeno: "As discussed in section 7.2.1. below, the focus in the creation of the European common market has been mainly on substantive rather than procedural tax law issues. Little attention has been given to the coordination, harmonization or unification of the tax procedural issues that are a necessary complement of a coordinated, harmonized or unified tax system."

246 Asunto C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Rec. 2006 I-11949.

francesa que sujetaba a tributación los dividendos abonados por sociedades filiales residentes a su sociedad matriz establecida en otro Estado Miembro, mientras que se aplicaba una exención cuando la sociedad matriz era residente en Francia, era contrario a la libertad de establecimiento (ex. Artículos 43 y 48 TCE). Puesto que los motivos de justificación alegados por Francia no fueron suficientes, el TJUE considera que la retención en la fuente de los dividendos distribuidos a sociedades matrices no residentes constituye una medida discriminatoria incompatible con el Tratado. Un fallo de esta naturaleza entraña para Francia una serie de interrogantes desde el punto de vista procesal: ¿Cómo puede una filial que distribuyó dividendos a su filial no residente recuperar el impuesto retenido en Francia? Es decir, ¿Qué plazo, que procedimiento y que formulario podría emplearse para que se cumpliera la sentencia del TJUE?²⁴⁷. Así a raíz de esta sentencia, en Francia se publica por la *Direction Générale des Impôts* la *Instruction fiscale 67 du 10 mai 2007 (BOI 4 C-7-07) Revenus de capitaux mobiliers, régime de la distribution, retenue a la source sur dividendes*, mediante la cual a partir de 1 de enero de 2007 se exime de retención en la fuente las distribuciones de dividendos a sociedades matrices residentes en la Unión Europea, Islandia y Noruega, siempre y cuando se cumplieren dos requisitos: la participación fuese superior al 5% y la sociedad matriz aplicase en su Estado de residencia un régimen de exención sobre los dividendos percibidos de modo que no pudiese imputar la retención, que se practicaría en Francia. A partir de 1 de enero de 2003, los contribuyentes podrán reclamar las retenciones practicadas incorrectamente en contravención del Derecho de la Unión Europea en aplicación del artículo L190 *Livre des procédures fiscales*.

Este tipo de pronunciamiento tan habitual en la fiscalidad directa, como *Denkavit Internationaal* demuestra cómo la declaración de un régimen fiscal incompatible con las libertades fundamentales provoca inevitablemente la aparición de temas procesales, básicamente relativos a la articulación de los oportunos cauces procesales para recuperar

247 FORTUIN, A., “Denkavit Internationaal: The Procedural Issues”, *European Taxation*, May 2007, pp. 239-242. En este artículo, el autor desgana los problemas procedimentales que se generan a partir de la publicación de esta sentencia.

los impuestos recaudados en clara quiebra con el Derecho de la Unión.

Esta revisión de la normativa procesal de los Estados miembros se realiza por el TJUE de dos maneras: (i) una revisión completa: al igual que la normativa substantiva, el TJUE resuelve directamente sobre la compatibilidad de la normativa procesal con el Derecho de la Unión Europea; (ii) un alcance limitado, mediante el cual el Tribunal enuncia una serie de principios, que posteriormente el órgano judicial remitente se encargará de aplicar. Esta segunda fórmula, delega en el juez nacional la facultad de enjuiciar la norma procesal a la luz de los principios generales que el Tribunal elabora. Ya sea en los supuestos de revisiones completas, como en los supuestos de revisiones limitadas, en las que se delega al órgano nacional verificar que se respetan los principios de equivalencia o efectividad, el Tribunal ha procedido a elaborar una serie de principios o criterios doctrinales que vienen a constituir un *Corpus Iuris Procesalis*, influenciando la normativa procesal de los Estados miembros²⁴⁸.

a) La revisión completa de las medidas procesales nacionales

En este primer enfoque, citamos por ejemplo, *Danske Slagterier*²⁴⁹, donde el Tribunal determina que al incumplirse normativa de carácter procesal, se están vulnerando libertades fundamentales y consecuentemente se generaría responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea²⁵⁰. La revisión de normativa procesal a la

248 LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. And STARINGER, C., *Procedural rules in tax law in the context of European Union and Domestic Law*, op. cit., pp. 27: “In this respect, it is encouraging to see that, as previously discussed, the ECJ has introduced a minimum level of harmonization by applying the principles of equivalence and effectiveness. Although these principles – for example – do not result in uniform time limits to appeal to a potential infringement of Community law, they should safeguard an effective application of the Community rights in each EU jurisdiction, and furthermore they prevent different procedural treatment between comparable cases within one jurisdiction”. Esta armonización procesal, mediante el marco de la cuestión prejudicial, se ha extendido a las siguientes cuestiones procesales: la apreciación de oficio de motivos basados en el Derecho de la Unión Europea, posibilidad de reabrir liquidaciones firmes basadas en normativa nacional contraria al Derecho de la Unión, plazos procesales, reglas sobre la apreciación de la prueba o las costas procesales.

249 Asunto C-445/06, *Danske Slagterier*, Rec. 2009 I-02119, apartado 26.

250 En este mismo sentido, se expresa FURUSETH, E., “Can procedural rules create obstacles to

luz de las libertades fundamentales se realiza mediante el clásico esquema de razonamiento del TJUE en la fiscalidad directa: (i) ¿Es la medida en sí discriminatoria o constituye una restricción a las libertades fundamentales?; (ii) ¿Es dicha medida justificada?; (iii) ¿Es la restricción operada proporcional y adecuada?²⁵¹.

En *Halley*²⁵², el Tribunal se pronunciaba sobre si opone a la libre circulación de capitales una norma belga que establecía un plazo de prescripción diferente para la valoración de acciones nominativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en función de si la sede de la dirección efectiva de la sociedad emisora, de la que el causante era accionista, está o no establecida en dicho Estado Miembro²⁵³. A juicio del Tribunal, *la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y, por otro, a la lucha contra el fraude fiscal no constituyen justificaciones necesarias que sostengan un plazo de prescripción diferente*. En materia probatoria, podemos citar *Persche*²⁵⁴, en relación con donaciones efectuadas a organismos de utilidad pública establecidos en otro Estado miembro.

b) La revisión limitada de las medidas procesales nacionales (principios de efectividad y equivalencia)

La revisión completa puede no resultar plenamente satisfactorio en el análisis de normativa procesal. En primer lugar, en la medida que entraña acudir a criterios como la

fundamental freedoms in European Law?”, *Intertax*, vol. 35 issue 4, pp. 256-285. Las disparidades que pueden generar incumplimientos de las libertades fundamentales pueden encontrarse tanto en la legislación procesal como sustantiva de los Estados miembros. El autor analiza los supuestos en los que normativa procesal pudiera ocasionar un obstáculo a las libertades fundamentales. Ver pp. 257: “*To sum up, on the basis of the above-mentioned arguments in case law and legal theory, differences in the Member States procedural rules must be in line with the fundamental freedoms in the ECC Treaty and the EEA Agreement. Furthermore, there are no differences between substantive and procedural disparities when it comes to fundamental freedoms*”.

251 Ibid, pp. 260.

252 Asunto C-132/10, *Halley*, [todavía no publicado] de 15 de septiembre de 2011.

253 Mientras que el plazo de prescripción para la valoración de las acciones de sociedades residentes en Bélgica es de dos años, para las acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida fuera del territorio belga, dicho plazo asciende a diez años.

254 Asunto C-318/07, *Persche*, Rec. 2009 I-00359, apartado 72.

proporcionalidad, al efecto de analizar si la medida está justificada conforme a criterios como la coherencia fiscal, la lucha contra el fraude, etc., la solución final puede ser no comúnmente aceptada por todos. En segundo lugar, tal como señala el *Opinion Statatement* de la *Confédération Fiscale Européenne*²⁵⁵ de mayo 2011, este esquema hermenéutico puede resolver en su caso si existe una discriminación - con las consiguientes críticas sobre la aplicación correcta del principio de proporcionalidad -, pero no podrá resolver la situación del contribuyente que ve obstaculizado procesalmente su derecho para obtener para reclamar su derecho reconocido por el ordenamiento de la Unión Europea, por ejemplo, obteniendo la devolución del impuesto recaudado en contravención de la normativa europea.

Ante estos problemas, tiene una gran importancia el segundo enfoque, que hemos llamado limitado. El TJUE procede a elaborar una serie de criterios doctrinales o principios que deben regir el procedimiento nacional, pero será el juez nacional quien en aplicación de los principios de efectividad y equivalencia debe impedir que el ejercicio de derechos que el Derecho de la Unión Europea reconoce a los individuos sea más gravoso que lo contemplado en derecho nacional²⁵⁶.

Generalmente, es la aplicación del principio de equivalencia, el que debe ser especialmente verificado por el órgano judicial remitente. Tal como señala BOBEK²⁵⁷, la

255 Opinion Statement of the *Confédération Fiscale Européenne* on the right of an effective recovery of taxes levied in violation of EU law, publicado en *European Taxation*, Vol. 51, nº 7, 2011: “19. Nevertheless, the complexity of this test should not obstruct the clear view of the fact that the real problem taxpayers are facing in practice is not only to prove that they have been the victim of substantive discrimination, but also to find a proper way to obtain a refund for taxes eventually overpaid due to that discrimination”.

256 Ibid, apartados 23 y 24: “It should be obvious that it is not in line with the EU principles of equivalence and effectiveness that taxpayers are sent around in circles from one authority to the next...Against the background of the foregoing examples from the area of dividend taxation, the *Confédération Fiscale Européenne* urges that the principles of equivalence and effectiveness, as general principles of primary EU law, should be taken more seriously both at the EU and national level”.

257 BOBEK, M., “Why there is no principle of procedural autonomy of the Member States”, en MICKLITZ, H-W and DE WITTE, B. (Coords.), *The European Court of Justice and the Autonomy of the Member States*, Intersentia, Cambridge, 2012, pp. 315: “Thirdly, the perhaps greatest problems for the Court of Justice in assessing the equivalence of national procedural rules are of practical nature. To carry

aplicación por parte del TJUE del test de equivalencia entraña una enorme complejidad, pues se debe conocer el sistema procesal nacional. Por este motivo, la aplicación del principio de equivalencia le corresponda efectuarla en la mayoría de los casos al juez nacional que planteó la cuestión prejudicial. Un claro ejemplo, lo encontramos en *Dilexport*²⁵⁸, donde el Tribunal estableció que no se opone al Derecho de la Unión Europea, disposiciones nacionales que supediten la devolución de derechos de aduana o de tributos contrarios a la normativa europea a requisitos de plazo y de procedimiento menos favorables que los previstos para la acción de repetición de cantidades indebidamente pagadas entre particulares, “*siempre que tales requisitos se apliquen del mismo modo a las acciones de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las basadas en el Derecho interno y no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a devolución*”. Dicha verificación corresponderá al juez nacional.

En el área de la fiscalidad directa, podemos ver como por un lado el TJUE afirma los principios rectores o criterios normativos, y por otro, se hace necesario que intervenga en el enjuiciamiento de la medida procesal nacional, el tribunal que planteó la cuestión prejudicial. En *Pelati*²⁵⁹ se cuestionaba la normativa eslovaca que condicionaba la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las escisiones en la Directiva 90/434 al hecho de comunicar a la autoridad competente la operación a efectuar en un plazo de 30 días respecto a la fecha prevista para la operación. Por tanto estamos en la presencia de un plazo, cuyo punto de partida es desconocido para el sujeto pasivo y cuyo incumplimiento, provoca que no se aplique el régimen fiscal especial. El TJUE se centra en verificar en que medida dicho plazo puede colisionar con el principio de efectividad. Por razones obvias, y dado que no existe un procedimiento interno similar, no se entra en el análisis del principio de equivalencia. Si bien, la existencia de un plazo de 30 días previo a la operación de reestructuración no atentaría en sí contra el principio de

out similar comparisons, one must have a very detailed knowledge of the national law, its various procedural regimes and their functioning”.

258 Caso C-343/96, *Dilexport*, 1999 I-00579.

259 Asunto C-603/10, *Pelati*, [todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.

efectividad, si lo haría la aplicación o cómputo de dicho plazo por las autoridades nacionales. El principio de efectividad proclama que los Estados miembros deben establecer un régimen de plazos suficientemente claro, preciso y previsible, de modo que los particulares conozcan sus derechos y obligaciones. Late pues una concepción de los plazos procesales ligada a los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea a los particulares. Dichos derechos (opción por aplicar un régimen fiscal de neutralidad) podría conculcarse por el cómputo establecido por la normativa eslovaca. Sin embargo, corresponderá al juez nacional verificar si el plazo cumple con las exigencias de seguridad jurídica²⁶⁰. Será el órgano nacional quien deba verificar que las modalidades de aplicación de dicho plazo, y más concretamente la determinación del punto de partida de éste, son suficientemente precisas, claras y previsibles para permitir que los sujetos pasivos conozcan sus derechos y garantizar que puedan beneficiarse de las ventajas fiscales previstas en las disposiciones de esta Directiva²⁶¹.

En *N e Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*²⁶², el contribuyente obtuvo el aplazamiento de las deudas tributarias mediante la constitución de una garantía, que consistió en la pignoración de las participaciones de sus sociedades. Dicha deuda tributaria aplazada derivaba de la aplicación de un régimen de tributación de plusvalías por cambio de domicilio que fue declarado contrario al Derecho de la Unión en esta sentencia. Posteriormente, “*el Secretario de Estado de Hacienda consideró, en su escrito de 13 de abril de 2004, en respuesta a algunas preguntas formuladas por un miembro de la Segunda Cámara del Parlamento neerlandés, que no podía mantenerse la condición relativa a la constitución de garantías para obtener un aplazamiento de pago. Por consiguiente, el recaudador de impuestos comunicó a N que podía reputarse liberada la*

260 Sentencia *Peleti*, antes citada, apartados 34-36.

261 La incertidumbre en cuanto al plazo para el ejercicio de los derechos atribuidos por el Derecho de la Unión Europea provoca una quiebra del principio de efectividad. En relación con la aplicación de la responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión C-445/06, *Danske Slagterier*, 2009 I-02119, apartado 33.

262 Asunto C-470/04, *N contra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rec. 2006 I-07409.

garantía que éste había constituido”. El principio de efectividad del Derecho de la Unión Europea se manifiesta al establecerse que: “*como observó la Abogado General en el punto 128 de sus conclusiones, por regla general, la constitución de garantías lleva consigo costes colaterales. En particular, la pignoración de títulos de sociedades puede reducir la confianza en la solvencia de su propietario, al cual se aplicarían, en su caso, unas condiciones crediticias menos favorables. Por lo tanto, tales consecuencias no pueden ser reparadas con carácter retroactivo con la mera liberación de la garantía*²⁶³”. Es decir, sería contrario a la efectividad del Derecho de la Unión, y por ende a los derechos reconocidos por este ordenamiento a los particulares, que no se reconociese una compensación económica al contribuyente derivada de la pignoración de participaciones, ya que el citado régimen tributario fue declarado contrario al Derecho de la Unión, no bastando sin más la liberación de la garantía. Ahora bien, a los efectos de determinar la cuantía de la indemnización, juega el principio de equivalencia, siendo competencia del órgano jurisdiccional remitente²⁶⁴.

Si bien, estos casos proclaman dos principios doctrinales o criterios normativos que deben ser uniformemente aplicados en la Unión Europea - (i) en *Pelati*, los Estados miembros deben establecer un régimen de plazos suficientemente claro, preciso y previsible, de modo que los particulares conozcan sus derechos y obligaciones; y (ii) en *N e Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, los Estados miembros deben reconocer una compensación económica al contribuyente derivada de la pignoración de participaciones, ya que el citado régimen tributario fue declarado contrario al Derecho de la Unión, no bastando una mera cancelación de la garantía - a la vez, buscan la participación o colaboración de los jueces nacionales que plantearon la cuestión.

263 Sentencia *N contra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, antes citada, apartado 57.

264 *Ibid.*, apartado 67.

2.3. Los “Repeat players”

Una de las principales características de la litigación ante el TJUE en el área de la fiscalidad directa es la presencia de los llamados “repeat players”. En el concepto acuñado por GALANTER²⁶⁵, observamos como todos los actores que intervienen en el campo de la fiscalidad directa, lo hacen de una manera reiterada con el objetivo de influir en el resultado. Entre estos actores, podemos trazar una triple distinción: (i) los órganos jurisdiccionales nacionales que inician el procedimiento; (ii) Los actores internos: el Abogado General y los jueces ponentes; y por último, (iii) Los actores externos: la Comisión Europea, los Estados miembros y los litigantes.

No todos los actores mencionados tienen el estatuto de parte en el proceso²⁶⁶, ya que la cuestión prejudicial se articula entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros. Tal como expone TRABUCCHI²⁶⁷, a los efectos de que el Tribunal adopte la solución más adecuada, la participación del mayor número de sujetos e instituciones. Aunque la sede del Tribunal se convierta en un *forum* de discusión, de argumentación y deliberación²⁶⁸ que contribuya a alcanzar la solución más apropiada, no

265 GALANTER, M. “Why the haves always come out ahead: speculation on the limits of legal change?”, op. cit.

266 El diálogo en el marco del procedimiento preliminar se construye “juez a juez”. Salvaguardando el derecho de las partes en el litigio a ser oídas y a formular observaciones en el transcurso del procedimiento, la jurisprudencia del TJUE excluye la posibilidad que las partes puedan modificar o alterar las preguntas remitidas al TJUE por el juez nacional (Asunto 44/65, *Hessische Knappschaft*, Rec. 1965 01191; Asunto 299/84, *Neumann*, Rec. 1985 3663, apartado 12).

267 TRABUCCHI, A., “L’effet erga omnes des décisions préjudicielles rendues par la Cour de justice des Communautés européennes”, *Revue trimestrielle de droit européen*, Vol. 10-1, 1974, pp. 78: “Cette procédure sans parties s’enrichira des interventions ouvertes aux institutions communautaires et surtout à tous les États membres, lesquels doivent pouvoir défendre, non pas des intérêts individuels, mais l’intérêt commun que peut impliquer la décision interprétative ou l’appréciation demandée à la Cour.”

268 Sobre esta idea de búsqueda de consenso e interacción entre diferentes instituciones/actores, véase pp. 56 de GRANGER, M.P., “Les stratégies contentieuses des États devant la Cour”, en MBONGO, P. y VAUCHEZ, A. (Eds.), *Dans la fabrique du droit européen*, Bruylant, Bruxelles, 2009, pp. 53- 104. Sobre la idea de multiplicidad de intereses presentes en la cuestión prejudicial que conducen a una uniforme interpretación del Derecho de la Unión Europea, ver: VISMARA, F., *Interpretazione pregiudiziale comunitaria e processo tributario*, op. cit., pp. 354: “Accanto alla partecipazione delle parti del processo a quo, che per prime possono subire gli effetti, processuali e sostanziali, del responso interpretativo, essendo da questo condizionato l’esito della lite, vi è la partecipazione eventuale delle istituzioni comunitarie e

debemos olvidar que la última palabra la tiene el TJUE, que asume en el marco procesal del artículo 267 TFUE un rol preponderante sobre el resto de los sujetos intervinientes.

2.3.1. El órgano jurisdiccional nacional

En relación con los órganos jurisdiccionales nacionales que han planteado una cuestión prejudicial en este área de la fiscalidad directa, podemos realizar el presente cuadro correspondiente al período 2007-2014²⁶⁹:

Órgano Jurisdiccional Nacional	País	Nº de cuestiones presentadas en la fiscalidad directa
Arbeitsgericht Ludwigshafen am Rhein	Alemania	1
Finanzgericht (Baden-Württemberg)	Alemania	2
Finanzgericht (Hamburg)	Alemania	4
Finanzgericht (Münster)	Alemania	1
Finanzgericht (Düsseldorf)	Alemania	2
Finanzgericht (Köln)	Alemania	6
Finanzgericht (Rheinland-Pfalz)	Alemania	1
Finanzgericht (Niedersächsisches)	Alemania	1
Finanzgericht (Des landes Sachsen-Anhalt)	Alemania	1
Finanzgericht (Baden-Württemberg)	Alemania	2
Bundesfinanzhof	Alemania	16
Verwaltungsgerichtshof	Austria	2
Unabhängiger Finanzsenat (Wien)	Austria	1
Unabhängiger Finanzsenat (Linz)	Austria	2
Cour de Cassation	Bélgica	2

degli Stati membri, tutti portatori d'un interesse alla corretta applicazione del diritto comunitario”.

269 Estos datos correspondientes al período 2007-2014 (julio, 2014) han sido suministrados por el Jefe del Registro del TJUE, Sr. Marc-André Gaudissart y cotejados en el *ECJ Direct Tax Compass 2011*, IBFD, Amsterdam, 2011, junto con la última lista de casos publicadas el 08/08/2014 en la página web de la Comisión Europea. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/case_law/index_en.htm
Agradezco al Sr. Marc-André Gaudissart su disponibilidad en el suministro de dichos datos.

Cour d'Appel/Hof van Beroep (Gent)	Bélgica	2
Cour d'Appel/ Hof van Beroep (Liège)	Bélgica	2
Cour d'Appel/Hof van Beroep (Antwerpen)	Bélgica	2
Cour d'Appel/Hof van Beroep (Brussel)	Bélgica	2
Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt	Bélgica	1
Rechtbank van eerste aanleg te Brugge	Bélgica	1
Rechtbank van eerste aanleg te Brussels	Bélgica	2
Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen	Bélgica	2
Rechtbank van eerste aanleg te Leuven	Bélgica	2
Tribunal de Première Instance de Liège	Bélgica	3
Tribunal de Première Instance de Bruxelles	Bélgica	1
Tribunal de Première Instance de Mons	Bélgica	1
Administrativen Sad Sofia-grad	Bulgaria	1
Nejvyšší Správní Soud	Chequia	1
Ostre Landsret	Dinamarca	2
Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco	España	1
Tribunal Supremo	España	1
Korkein Hallinto-oikeus (Supreme Administrative Court)	Finlandia	7
Tribunal Administratif de Montreuil	Francia	1
Tribunal Administratif de Grenoble	Francia	1
Tribunal de Grande Instance de Paris	Francia	1
Tribunal de Grande Instance de Chartres	Francia	1
Conseil d'État	Francia	4
Cour de Cassation	Francia	2
Supreme Court United Kingdom	Gran Bretaña	1
Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)	Gran Bretaña	1
High Court of Justice (England & Wales)	Gran Bretaña	3
First-Tier Tribunal (Tax Chamber)	Gran Bretaña	2

Szegedi Ítéltábla	Hungría	1
Székesfehérvári Törvényszék	Hungría	1
Corte Suprema di Cassazione	Italia	4
Corte Costituzionale	Italia	1
Commissione Tributaria provinciale di Roma	Italia	1
Commissione Tributaria regionale di Milano	Italia	1
Commissione Tributaria regionale di Torino	Italia	1
Tribunal Administratif	Luxemburgo	1
Cour Administrative	Luxemburgo	2
Hoge Raad der Nederlanden	Países Bajos	8
Gerechtshof (Amsterdam)	Países Bajos	4
Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu	Polonia	1
Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy	Polonia	1
Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu	Polonia	1
Supremo Tribunal Administrativo	Portugal	5
Tribunal Sibiu	Rumanía	1
Upravno sodišče Republike Slovenije	Eslovenia	1
Regeringsrätten	Suecia	2

De esta tabla, destacamos la presencia de unos mismos órganos jurisdiccionales que de manera reiterada dialogan con el TJUE mediante el planteamiento de cuestiones prejudiciales en esta materia (*Hoge Raad der Nederlanden* en los Países Bajos, *Bundesfinanzhof* en Alemania, la *High Court of Justice* en el Reino Unido, *Conseil d'État* en Francia, el *korkein Hallinto-oikeus* en Finlandia, etc.). Resulta digno de mención, por ejemplo, como no todos los *Finanzgericht* en Alemania son igualmente activos, sino que algunos como el de Köln se muestran claramente implicados en el planteamiento de cuestiones prejudiciales con respecto al resto. El mismo fenómeno ocurre en Bélgica con el *Tribunal de Première Instance de Liège* que ha planteado tres cuestiones prejudiciales.

La anterior presencia de “repeat players” en esta área contrasta con la cuasi-insignificante participación de España o Grecia, así como la no participación de órganos jurisdiccionales de Irlanda, Chipre y Malta, países con una ventajosa fiscalidad directa a los efectos de captar inversiones exteriores. Aunque aún no podemos hablar de “repeat players” en órganos jurisdiccionales de los países del Este de Europa, lo cierto es que progresivamente se van incorporando al diálogo del artículo 267 TFUE, en este particular campo, órganos jurisdiccionales polacos, rumanos, húngaros, eslovenos y checos.

La constatación de estos “repeat players” nos lleva a preguntarnos sobre si la litigación ante el TJUE proviene mayoritariamente de órganos jurisdiccionales inferiores, intermedios o superiores. Si tomamos un estudio publicado hasta 1995, sobre el planteamiento de cuestiones prejudiciales en todas las áreas del Derecho de la Unión Europea²⁷⁰, existen patrones que se repiten: en Bélgica por ejemplo el mayor número de cuestiones prejudiciales se plantea por tribunales inferiores o intermedios (*Tribunal de Première Instance, Rechtbank van Eerste Aanleg, Hof van Beroep*); o en el Reino Unido (*High Court of Justice*). Sin embargo, y como elemento característico de la litigación en este área, dado su nivel de complejidad, destacamos la fuerte presencia de órganos superiores jerárquicos: en Francia (*Conseil d'État o Cour de Cassation*), en los Países Bajos (*Hoge Raad der Nederlanden*), en Italia (*La Corte suprema di Cassazione*) y en Finlandia (*Korkein Hallinto-Oikeus*). En Alemania, el número de cuestiones prejudiciales planteadas por los *Finanzgericht* son casi equivalentes en número a las planteadas por el *Bundesfinanzhof*. En conclusión, en el campo de la fiscalidad directa, las cuestiones prejudiciales pueden llegar de órganos inferiores o intermedios (Bélgica o

270 STONE SWEET, A. and BRUNELL, T., “The European Courts and the National Courts: A Statistical Analysis of Preliminary References, 1961-95,” *Journal of European Public Policy*, N° 5. Issue 1., 1998: pp. 89: “Lower courts have produced a minority of references, and in recent decades have collectively made fewer references than intermediate courts. Figure 8 organizes these data crossnationally, with no time element. In one member state- Luxembourg- a single high court (the Conseil d'État) dominates art. 177 activity; in seven member states - Denmark, France, Ireland, Italy, the Netherlands, Spain, and the UK - intermediate courts are the most active; and in Belgium, Germany, Greece, and Portugal, lower courts refer the highest proportion of references”. En este trabajo se relativiza el excesivo rol que ALTER, K. atribuía a los tribunales inferiores (“lower courts”) en el desarrollo del Derecho de la Unión Europea, cfr. ALTER, K, “The European Court's political power”, *West European Politics*, n° 19, 1996, pp. 458-87.

Reino Unido principalmente) o de órganos superiores jerárquicos (Países Bajos, Francia, Alemania e Italia).

2.3.1.1. Análisis comparado por Estados miembros

A la luz de estos datos, en el campo de la fiscalidad directa, el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos jurisdiccionales está claramente condicionado a dos factores: (i) la sensibilidad de los jueces nacionales hacia el Derecho de la Unión Europea, y en particular al trabajo del Tribunal en el área de la fiscalidad directa. Este factor se conecta con la propia recepción del Derecho de la Unión Europea en los Estados miembros: transposición de directivas, eliminación de *motu proprio* de la normativa nacional que sea contraria al Derecho de la Unión Europea, o los expedientes de infracción iniciados por la Comisión Europea. En principio, los jueces que aplican el Derecho de la Unión Europea serían más proclives a plantear cuestiones prejudiciales que aquellos que no resultan afectados por este Derecho²⁷¹. Sin embargo, en relación con la fiscalidad directa, al existir un importante impacto del Derecho Primario (aplicación de las libertades fundamentales de circulación), y al considerarse erróneamente todavía que este campo pertenece en su integridad a la soberanía nacional, puede hacer que los jueces nacionales vean más remota su aplicación, y por consiguiente planteen en menor medida cuestiones prejudiciales que permitan al TJUE enjuiciar la compatibilidad de la normativa fiscal nacional; (ii) La propia configuración de sus sistemas jurisdiccionales. En relación con este segundo factor, influyen elementos como la existencia de jueces especializados en esta materia o una vía jurisdiccional propia para dirimir conflictos fiscales, las cifras de litigiosidad o por ejemplo los defectos estructurales que atraviesa la administración de justicia como el retraso o las dilaciones en obtener una resolución jurisdiccional²⁷². Como

271 BRUNELL, T., HARLOW, C. STONE SWEET, A., "Litigating the Treaty of Rome: The European Court of Justice and Articles 226, 230, and 234", *New Modes of Government Project (LTF II/D06a2)*, pp. 22: "judges who handle relatively more litigation in which EC law is material will be more active consumers of EC law, and more active producers of preliminary rulings, than judges who are asked to resolve such disputes less frequently".

272 En relación con el Reino Unido, y de como la configuración de su sistema jurisdiccional influye en el planteamiento de cuestiones prejudiciales, véase el estudio de CHALMERS, D., "The positioning of EU

veremos a lo largo de este trabajo, ya sea la demora del TJUE en resolver la cuestión prejudicial, como la existencia de respuestas vagas o imprecisas que el Tribunal dé a una cuestión prejudicial planteada²⁷³, puede ser factores determinantes para que se genere desconfianza en el órgano judicial nacional, de modo que éste evite en el futuro evitar plantear cuestiones prejudiciales. A continuación, y respecto a una serie de países escogidos, podemos observar como el juego combinado de estos dos factores condiciona el planteamiento de cuestiones prejudiciales.

El hecho de que en Alemania, exista una vía jurisdiccional específica para la materia fiscal con una primera instancia a nivel regional (*Finanzgericht*) y un tribunal competente de segunda instancia a nivel federal (*Bundesfinanzhof*)²⁷⁴, independiente a la jurisdicción ordinaria, puede estar entre las razones que sitúan a Alemania como el país con el mayor número de cuestiones prejudiciales presentadas en la fiscalidad directa. Aunque en los Países Bajos, no existe una vía jurisdiccional propia²⁷⁵ como de hecho pudiera existir en Alemania, si existe una fuerte especialización en materia fiscal por parte de la magistratura, y en particular por el *Hoge Raad der Nederlanden*, lo que explicaría la afluencia de cuestiones prejudiciales presentadas por este órgano. La especialización en esta compleja materia como es la fiscalidad directa por parte de los jueces nacionales podría ser una de las causas primordiales que explicasen la afluencia de cuestiones prejudiciales en estos países, en comparación por ejemplo a España, donde esta

judicial politics within the United Kingdom”, *West European Politics*, nº 23, Issue 4, 2000, pp. 169-210.

273 La saga *Test Claimants in the FII Group Litigation* puede ser un buen ejemplo. Véase Asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group (I)*, Rec 2006 I-11753; Asunto C-35/11, *Test Claimants in the FII Group (II)*, [todavía no publicado] de 13 de noviembre de 2012.

274 Información obtenida de la web de la *Bundesfinanzhof*: “*The Fiscal Courts of the Länder and the Federal Fiscal Court have the jurisdiction over all matters of fiscal law, excluding administrative fines and criminal law cases. They stand independently and coequally beside the courts of law (civil and criminal matters), the administrative, the labor and the social courts. Unlike the other jurisdictions, the fiscal jurisdiction is characterized by a simple two-tier structure. Courts of first instance are the Fiscal Courts of the Länder ranking equally with the higher regional courts; the Federal Fiscal Court is the court of appeal as Federal Supreme Court in tax and customs matters. The organization and government of the Court and the legal procedure are essentially regulated by the Code of Procedure for Fiscal Courts*”. Para mayor información, consultar: <http://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english>

275 Dato obtenido de la <http://www.rechtspraak.nl>

especialización no existe.

En Finlandia, un país relativamente pequeño que ha planteado 16 cuestiones prejudiciales en materia fiscal hasta finales del 2012 (7 en fiscalidad directa)²⁷⁶, se dan los dos factores que garantizan el éxito del mecanismo de la cuestión prejudicial. En primer lugar, una gran sensibilidad hacia el Derecho de la Unión Europea²⁷⁷. Se sigue el principio de investigación judicial por el juez, de modo que cualquier ciudadano sin necesidad de un abogado puede acudir al juez e indicar sin dar ninguna explicación que la Administración Tributaria ha violado sus derechos reconocidos por el Derecho de la Unión Europea. Será el juez por tanto el encargado de investigar las razones y argumentos que sustentan la violación alegada²⁷⁸, y por ende al investigar, puede tener dudas sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea. Esta sensibilidad hacia el Derecho de la Unión Europea también existe, al existir pronunciamientos de los propios órganos jurisdiccionales finlandeses que de manera excepcional anulan decisiones previas por no haberse planteado la cuestión prejudicial²⁷⁹. En segundo lugar, en Finlandia las decisiones

276 VIHHERKENTTÄ, T. ,“EU National Courts and the application of EU Tax Law – Finland”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 65: “During this millennium, the Supreme Administrative Court (KHO) had referred to the ECJ 16 tax cases by the end of 2012. For a rather small and relatively new Member State and for one area of law, this is not an insignificant figure”.

277 La sensibilidad no sólo se da desde la perspectiva de sus jueces y tribunales, sino también del Poder Legislativo que reacciona con rapidez ante una sentencia en contra del TJUE. Vid. WATTEL, P.J., “Throwing back some curves – some comments on the presentation and proceedings of the 7th GREIT International Conference, Madrid, 13 September 2012”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 306: “Judge Viherkenttä’s presentation further showed that the reaction of the Finnish legislature after the Manninen judgment was quite the opposite to the United Kingdom’s legislative response after the (first) FII case: Finland enacted legislation extending the possibilities for small investors who had received EU dividends so that they would still have the option of obtaining a credit for the underlying foreign corporation tax against their Finnish individual income tax”.

278 VIHHERKENTTÄ, T. ,“EU National Courts and the application of EU Tax Law – Finland”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit. pp. 64: “If someone, having lost his tax case in the administrative court, sends a letter to the KHO stating plainly: I want my money back because EU law, the KHO deals with the letter as amounting both to an application for a leave to appeal and an appeal”.

279 Ibid., pp. 67: “In 2011:38, the KHO considered that in the earlier case, the KHO had made a procedural error in not referring the case to the ECJ when the issue was unclear at the time...In these circumstances, the KHO made the exceptional decision of annulling its earlier decision”.

de plantear la cuestión prejudicial, por ejemplo en la *korkein Hallinto-oikeus* se deliberan y se votan, de modo que si existe duda por parte de uno de los jueces, no se declarará el *acte clair*²⁸⁰.

Por el contrario, en otros Estados miembros, podemos encontrar razones variadas que justifican la reticencia a la presentación de cuestiones prejudiciales en el campo de la fiscalidad directa. En Italia, donde las cuestiones prejudiciales son planteadas en su mayoría por la *Suprema Corte di Cassazione*²⁸¹, la propia configuración del sistema jurisdiccional italiano dificulta la presentación de cuestiones prejudiciales. De esta manera, la suspensión automática - que conlleva la presentación de la cuestión prejudicial – implica dilaciones en la resolución del asunto ante la jurisdicción ordinaria o bien, la posibilidad de llegar a un acuerdo amistoso entre la administración tributaria y los contribuyentes que evita la vía jurisdiccional reduciendo las sanciones a imponer, pueden estar entre las causas que justificarían un menor número de cuestiones prejudiciales con respecto a otros países²⁸².

En el Reino Unido, los estudios publicados señalan que pese a que existe un cumplimiento con el Derecho de la Unión Europea por parte de los jueces británicos en aquellas áreas en las que existen abundantes cuestiones prejudiciales planteadas, el hecho que todos los tribunales u órganos jurisdiccionales, y no sólo los órganos superiores de última instancia, pudieran plantear cuestiones prejudiciales genera serios inconvenientes²⁸³. En el campo de la fiscalidad directa, precisamente, nos encontramos

280 Ibid., pp. 66: “*These votes have raised some discussion within and outside the court. In particular, if some justices are of the opinion that a case involves a question of EU law that would need a ruling by the ECJ, it is somewhat strange that others see it as an acte clair*”.

281 MAISTO G., “Some Thoughts on the judicial application of EU Tax Law from an Italian Perspective”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 32: “*Most preliminary rulings were referred by the Supreme Court. The Italian Constitutional Court referred only one preliminary ruling, whereas administrative courts referred on a few occasions*”.

282 Ibid., pp. 38-40.

283 Vid. CHALMERS, D., “The positioning of EU judicial politics within the United Kingdom”, op. cit., pp. 200: “*The UK experience suggests that not only are the majority of references hugely unrepresentative of the type of litigation that involves British courts day in day out, but that EC law is successfully applied*

con sentencias del Tribunal que resuelven supuestos difíciles, respuestas muy abiertas o poco precisas. Partiendo del pragmatismo de los jueces ingleses, que prefieren que el TJUE llegue a una solución específica sobre los hechos planteados²⁸⁴, las respuestas dadas por el Tribunal no sólo no llegan con retraso, sino que al dejar muchas cuestiones abiertas y susceptibles de ser verificadas por los propios órganos que plantearon las cuestiones prejudiciales. En otras palabras, las sentencias del TJUE que resuelven las cuestiones prejudiciales no se adaptan a las expectativas generadas tal como demuestra la litigiosidad en el Reino Unido tras la recepción de *Marks & Spencer* y la saga *Test Claimants in the FII Group*²⁸⁵. Se puede decir que los jueces ingleses muestran una distinta sensibilidad hacia los casos resueltos por el TJUE en los campos de la fiscalidad directa y la indirecta²⁸⁶. Si bien en la fiscalidad indirecta hay una clara propensión a la presentación de cuestiones prejudiciales, en el campo de la fiscalidad directa hay mayores reticencias.

by British courts in areas where there are very references. Moreover, it appears that it is above all the structure of the reference system rather than any judicial bias on the part of the ECJ that leads to so many judgments being a source of dissension. It is clearly unrealistic to suppose that judicial politics can ever be separated from the application of EC law. But there would be much to be said for most of it taking place within the domestic judicial sphere - attitudes to the ECJ will be less polarised, difficult judgments will be easier to reverse, and the problem would be seen as being as much a responsibility of the national legal system as the EU one. This could be simply achieved by only allowing national courts of last resort to refer". Esta misma opinión basada en restringir el acceso de los tribunales inferiores al TJUE mediante las cuestiones prejudiciales la desarrolla KOMAREK, J., "In the court(s) we trust? On the need for hierarchy and differentiation in the preliminary ruling procedure", *European Law Review*, vol. 32(4), 2007, pp. 467-491.

284 FARMER, P., "The English Courts and the application of EU Tax Law", en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.55: "The ECJ on the whole prefers to rule on short questions of principle, whereas English lawyers and the English courts tend to prefer detailed questions designed to elicit a ruling tailored to the specific facts".

285 Ibid., pp. 55-56: "Speeches by members of the ECJ often refer to the preliminary ruling procedure as a dialogue between judges. The reality, however, is that it is less a dialogue than a single question followed by a single answer 2 years later. In some cases the Court adopts a line of reasoning which was not anticipated by the parties or the national court, raising yet further questions once the case returns to the national court. The national court is then obliged either to seek to resolve the case itself or to make a further reference, extending the proceedings still further".

286 Ibid., pp. 54: "Certainly in the VAT and customs areas, EU law is seen as an integral part of UK law which it is the business of the UK courts to apply. It is perhaps fair to say that there is sometimes a degree of scepticism in the unharmonized direct tax area where the ECJ delivers "thunderbolts from Europe" upsetting the UK tax system".

En España, pese a contar con una vía económica-administrativa especializada en resolver los casos en materia fiscal, previa a la vía jurisdiccional, a la que expresamente el Tribunal ha autorizado a presentar cuestiones prejudiciales²⁸⁷, lo cierto es que no se ha hecho por parte de estos tribunales económicos-administrativos un gran uso de este procedimiento²⁸⁸. Tampoco en vía jurisdiccional se han planteado cuestiones prejudiciales en este campo: sólo el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Tribunal Supremo plantearon una cuestión prejudicial en este período²⁸⁹. No se puede achacar este escaso balance de cuestiones prejudiciales a la sensibilidad de los jueces españoles por la recepción del Derecho de la Unión Europea, ya que estudios demuestran su aceptable grado de conocimiento²⁹⁰, o a la propia penetración de este Derecho en nuestro ordenamiento, ya que España es uno de los países que con más éxito transpone las Directivas²⁹¹. Aunque España sigue siendo uno de los países que más procedimientos de infracción iniciados por la Comisión Europea registra en el campo de la fiscalidad directa, 8 hasta 1 de noviembre de 2013²⁹², Bélgica cuenta con 19 hasta esa misma fecha, y no podemos decir que sea precisamente un Estado Miembro que no plantee cuestiones prejudiciales en este campo. Por tanto, como ya parte de la doctrina ha puesto de manifiesto, el escaso número de cuestiones prejudiciales presentadas en materia

287 Véase Asuntos Acumulados C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa y otros*, Rec. 2000 I-01577.

288 CANALEJO LASARTE, G. and RON ELIZALDE, A.I., “Spanish Courts and the application of EU Law”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 79: “In general terms, the General State Administration, the regional administrative tax courts and, to a lesser extent, the Central Administrative Tax Court, tend to disregard the direct effect of Community law or ECJ case law on the four fundamental freedoms”. Asimismo, pp.87: “However, despite this initial boost, request for preliminary references by the administrative tax courts have been, unfortunately, not very numerous”.

289 Asunto C-434/06, UGT-Rioja y otros, Rec. 2008 I-6747; y Asunto C-157/10, *BBVA*, Rec. 2011 I-13023

290 CANALEJO LASARTE, G. and RON ELIZALDE, A.I., “Spanish Courts and the application of EU Law”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 79: “Some studies of the role of the national judge in the European judicial system reveal that the Spanish judge is in a good starting position to fulfil his/her key role in the judicial system of the European Union as the first judge of Community law, but there is still room for improvement”.

291 Ibid., pp. 90: “It is worth mentioning that Spain is among the Member States that are more successful in transposing EU directives...”

292 Datos extraídos en la página web de la Comisión Europea:

http://ec.europa.eu/internal_market/scoreboard/performance_by_governance_tool/infringements

de fiscalidad directa puede deberse a un uso incorrecto de la doctrina del *acte clair*²⁹³. Así se pueden encontrar casos flagrantes, como la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 que declaró contrario al Derecho de la Unión Europea importantes normas forales del Impuesto sobre Sociedades en el marco del Concierto Económico Vasco, sin plantear la cuestión prejudicial y cuya decisión fue posteriormente contradicha por la sentencia del TJUE en los Asuntos Acumulados C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja*, Rec. 2008 I-06747²⁹⁴.

En conclusión, los últimos estudios publicados, apuntan a diferentes causas o factores que justifican como determinados órganos jurisdiccionales – principalmente, alemanes, belgas, británicos, holandeses o finlandeses - se convierten en auténticos “*repeat players*”, a diferencia de por ejemplo los órganos jurisdiccionales españoles o italianos que por muy distintas causas son más reticentes al planteamiento de cuestiones prejudiciales en este campo.

2.3.2. El juez ponente

El artículo 15 del Reglamento del Procedimiento del Tribunal dispone que una vez presentado el escrito que inicie el procedimiento, el Presidente del Tribunal decidirá el juez ponente que se encargará de la redacción de la sentencia (en francés, “*juge rapporteur*”). Aunque en el TJUE no existe una sala o “*chambre*” especializada en materias concretas, lo cierto es que en los asuntos en este campo suelen asignarse unos

293 CANALEJO LASARTE, G. and RON ELIZALDE, A.I., “Spanish Courts and the application of EU Law”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit, pp. 85:”*This could be due to a greater reliance by Spanish courts on the acte clair doctrine when the need for a preliminary reference is being discussed*”. Sobre la aplicación de la doctrina del *acte clair*, véase el Capítulo Tercero de la Parte II.

294 Sobre la crítica al no planteamiento de la cuestión prejudicial por el Tribunal Supremo, se puede citar para un mayor análisis, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2008; GARCÍA ROSS, J.J., “De cuestiones prejudiciales y concierto económico”, *Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, Año 3, N.º. 8, 2005, pp. 5-30

mismos jueces ponentes, creándose una especialización ad hoc²⁹⁵. Así por ejemplo, en materia de fiscalidad directa, si tomamos el período 2011-2014²⁹⁶, destacamos que han sido jueces ponentes en la mayoría de las cuestiones prejudiciales resueltas: Egils Levits (13 asuntos), Uno Lõhmus (6 asuntos), Jean-Claude Bonichot (6 asuntos), Koen Lenaerts (4 asuntos) y Carl Gustav Fernlund (3 asuntos). De todos los asuntos resueltos por Gran Sala en dicho período y en orden cronológico, Koen Lenaerts ha sido ponente en los dos primeros (*National Grid*, y *Test Claimants in the FII Group litigation*)²⁹⁷, Carl Gustav Fernlund en uno (*Sabou*)²⁹⁸ y en los últimos tres, Jean-Claude Bonichot (*Hervis Sport, Felixstowe, Nordea bank*)²⁹⁹. Por tanto, de los datos anteriores, se observa cómo los jueces ponentes en materia de fiscalidad directa operan como “repeat players”.

En la actual composición del Tribunal, y partiendo del curriculum anexo a la página web del TJUE, se puede observar que el único de todos ellos que cuenta con una especialización en materia fiscal es el juez sueco Carl Gustav Fernlund. Sin embargo, la existencia de una pluralidad de jueces ponentes en este ámbito revela la intención del Tribunal de considerar la fiscalidad directa como una parte indisoluble en el Derecho de la Unión Europea, a la que se le deben aplicar soluciones homogéneas alcanzadas en otros campos. Confirmando la impresión de la jueza Sacha Prechal en la entrevista antes

295 Este extremo lo confirma la jueza Sacha Prechal en una entrevista publicada en *European Law Blog*: “Basically, the cases are distributed among the judges by the President’s cabinet on the basis of a list. But if a person is already a reporting judge in a certain type of case – for instance, in the passenger rights cases such as *Sturgeon and Nelson*– it would not be very wise to give the next case to another person. So what you see is that for a certain period of time cases are given to the same person if they are closely related to each other. However, at a certain moment, it is over. Then a case goes to someone else. I also have the idea that there is always someone in the Court who gets a case of a similar nature in order to have a certain balance. This is to avoid a too specialized case law by one judge or by one chamber. So there is a sort of thematic ad hoc specialization, in the sense that for instance direct taxation cases go for a while to a certain judge”. <http://europeanlawblog.eu/?p=2115#sthash.ohdo1bTH.dpuf>

296 Datos obtenidos en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/case_law/court_cases_direct_taxation_en.pdf

297 Asunto C-371/10, *National Grid*, Rec. 2011 I-12273, y Asunto C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, [todavía no publicado] de 13 de noviembre de 2012.

298 Asunto C-276/12, *Sabou*, [todavía no publicado] de 22 de octubre de 2013.

299 Asunto C-385/12, *Hervis Sport*, [todavía no publicado] de 5 de febrero de 2014; Asunto C-80/12, *Felixstowe*, [todavía no publicado] de 1 de abril de 2014; y Asunto C-48/13, *Nordea Bank*, [todavía no publicado] de 17 de julio de 2014.

citada, la sucesión cronológica de jueces ponentes en los asuntos más importantes resueltos por la Gran Sala en la fiscalidad directa, demuestra una alternancia que evita que sea un mismo juez ponente, quien durante todo su mandato imponga su punto de vista de manera reiterada.

Es precisamente la no especialización de los jueces del TJUE en materia fiscal lo que ha generado un gran debate doctrinal, contando con claros partidarios de instaurar mediante una reforma de los Tratados, una sala o tribunal especializado en dirimir las controversias en materia fiscal³⁰⁰. En EEUU, y en particular en el campo fiscal, se han venido haciendo estudios comparativos entre juzgados generales (“*US district courts*”) y los tribunales especializados en materia fiscal (“*US Tax courts*”) a los efectos de esclarecer que tipos de condicionantes políticos o ideológicos pueden afectar sus decisiones³⁰¹. Partiendo de la experiencia austriaca, el profesor LANG observa como las sentencias emitidas por la “*Supreme Administrative Court*”, que cuenta con una sala especializada en materia fiscal, son mucho más conservadoras y sujetas al precedente, que las sentencias que en este campo pueda dictar la “*Supreme Constitutional Court*”, tribunal cuyos miembros no cuentan con una especialización en materia fiscal³⁰². Esto le permite concluir al profesor LANG que en un contexto como el Derecho de la Unión Europea, si hubiera existido un tribunal compuesto por expertos tributaristas, no se hubiera jamás llegado a las

300 LANG, M., “Is there a need for a European Court of Taxation?”, en NYKIEL, W. And SEK, M. (Eds.) *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer Polska, 2009, pp.77; “Philip Baker has called for establishing a European Tax Court that should be competent to hear all disputes to be resolved in the context of a CCCTB. Ernst Czakert has raised similar arguments and saw as well a need for a specilized European Tax Court”. Asimismo, de *lege ferenda*, el profesor WEILER se muestra partidario de que el Tribunal General (antes el de Primera Instancia) resuelva cuestiones prejudiciales, contando para ello con una especialización por salas, cfr. WEILER, J.H.H., “Epiloque: The Judicial après Nice”, en DE BÚRCA, G. and WEILER, J.H.H. (Eds.), *The European Court of Justice*, Oxford University Press, New York, 2001, pp. 215-226.

301 HOWARD, R.M., “Comparing the decision making of specialized courts and general courts: An exploration of tax decisions”, *Justice System journal*, Vol. 26, nº 2, pp 135-148

302 LANG, M., “Is there a need for a European Court of Taxation?”, en NYKIEL, W. And SEK, M. (Eds.) *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, op. cit., pp. 80: “Therefore, the Supreme Constitutional Court is more open to new developments and more innovative than is the other supreme court. The interpretation of tax provisions that are provided by generalists are more innovative than the positions taken by tax specialists”.

soluciones innovadoras y avanzadas que configuran la llamada integración negativa del Tribunal. A este argumento de tipo empírico, habría que añadir la transversalidad del Derecho de la Unión Europea, ya que como señala jueza Sacha Prechal³⁰³ la labor del Tribunal en este campo, como en otros, no es otra que la de eliminar las barreras que obstaculicen la consecución del mercado interior, necesitándose pues soluciones homogéneas. Comparto el anterior punto de vista, defendiendo la idea un Tribunal generalista, como el actual, que pueda seguir trazando el curso de la integración negativa con soluciones innovadoras. No obstante lo anterior, y cómo veremos en el curso de este trabajo es necesario que el Tribunal haga esfuerzos considerables en buscar consistencia en la resolución de los asuntos en la fiscalidad directa.

2.3.3 El Abogado General

Al igual que ocurre con la designación de los jueces ponentes, el artículo 16 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal dispone que el primer Abogado General decidirá la atribución de asuntos entre los Abogados Generales. Se puede observar como de nuevo se da el fenómeno de “repeat players”, siendo unos mismos Abogados Generales a quienes se les asignan de manera continuada los asuntos en el campo de la fiscalidad directa. Si tomamos el período 2012-2014, será la Abogado General Juliane Kokott con nueve asuntos (entre ellos, *Philips Electronics UK o A OY*³⁰⁴), seguido por el Abogado General Niilo Jääskinen con siete asuntos (entre ellos, *Test Claimants in the FII Group Litigation o Felixstowe*³⁰⁵), el Abogado General Paolo Mengozzi con 7 asuntos (entre ellos, *K o Argenta*³⁰⁶). Por último, con cuatro asuntos cada uno, la Abogado

303 “I do not think it would be very wise to have specialization in the Court by creating permanent specialized chambers or something like that. One of the reasons against such chambers is that also so-called ‘specialized’ cases may contain general issues, of transversal or horizontal nature, and decisions on that should not be left to specialized chambers. But I must admit that there might be also certain advantages to specialization”. Vid. La entrevista en <http://europeanlawblog.eu/?p=2115#sthash.ouF4u8qV.dpuf>

304 Asunto C-18/11, *Philips Electronics UK*, [todavía no publicado] de 6 de septiembre de 2012; Asunto C-123/11, *A OY*, [todavía no publicado] de 21 de febrero de 2013;

305 Asunto C-35/11, *Test Claimants in the FII group litigation*, [todavía no publicado] de 13 de noviembre de 2012; Asunto C-80/12, *Felixstowe*, [todavía no publicado] de 1 de abril de 2014

306 Asunto C-322/11, *K*, [todavía no publicado] de 7 de noviembre de 2013; Asunto C-350/11, *Argenta*,

General Eleanor Sharpston, el Abogado General Pedro Cruz Villalón y el Abogado General Melchior Wathelet³⁰⁷. El hecho que la Abogada General Kokott haya sido designada en dos asuntos (*Philips Electronics UK o A OY*) en materia de compensación de bases imponibles transfronterizas refleja el criterio de buscar una cierta continuidad en la posición defendida por los Abogados Generales. Sin embargo en *K* – compensación de una pérdida derivada de la venta de un inmueble en un Estado Miembro distinto del de residencia – el Abogado General ha sido Mengozzi en vez de Kokott. Al igual que veíamos con el nombramiento de los jueces ponentes, sobre una misma materia que en este caso sería la compensación de pérdidas transfronterizas, se alternan los Abogados Generales designados con el objetivo de contar con nuevos puntos de vista o soluciones diversas.

El papel reservado al Abogado General consiste en la búsqueda de soluciones innovadoras en la interpretación del Derecho de la Unión³⁰⁸, desplegando una gran influencia en los razonamientos y argumentos que el Tribunal adopta³⁰⁹. En cuanto a las soluciones adoptadas por los Abogados Generales, podemos interpretar que convive un tendencia generalmente pro-integración europea³¹⁰, junto con otra más reacia y favorable

[todavía no publicado] de 4 de junio de 2013.

307 Datos obtenidos en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/case_law/court_cases_direct_taxation_en.pdf

Melchior Wathelet ha sido profesor de Derecho Fiscal Europeo en las Universidades de Liège, Leuven, Bourgogne, Luxembourg and Szeged (Hungary):

http://reflexions.ulg.ac.be/cms/c_375838/en/wathelet-melchior

308 El rol de los Abogados Generales se sitúa más en el plano de la innovación y desarrollo del Derecho de la Unión. Vid. SOLANKE, I., “Stop the ECJ’?: An Empirical Analysis of Activism at the Court”, *European Law Journal*, Vol. 17, No. 6, November 2011, pp. 764–784.

309 Sobre esta labor persuasiva, cfr. ITZCOVICH, G., “The European Court of Justice as a Constitutional Court. Legal Reasoning in a Comparative Perspective”, Sant’Anna Legal Studies Research Paper 4/2014, 2014, pp. 15: “*The legal reasoning of the AG is much more open and candid than the legal reasoning of the Court and often takes into account factors such as budgetary and economic considerations, pragmatic concerns, policy issues, arguments based on equity, foreign judgments and doctrinal articles that might exercise a persuasive force upon the ECJ’s deliberations without being explicitly endorsed in the final judgment*”.

310 CLÉMENT-WILZ, L., *La fonction de l’avocat général près la Cour de justice*, Bruyant, Bruxelles, 2011, pp. 965: “*Les avocats généraux ont donné à leur indépendance statutaire un contenu concret: ils ont affirmé leur indépendance vis-à-vis des États membres en proposant d'emblée des solutions qui ne protégeaient pas les intérêts de leur État d'origine (l’avocat général Lagrange dans l’affaire France*

a la soberanía nacional. En cuanto a esta última tendencia favorable a los Estados miembros, señalamos como caso paradigmático las Conclusiones del Abogado General Geelhoed en *Kerckhaert y Morres* en relación con la eliminación de la doble imposición jurídica³¹¹. En este asunto, frente al argumento que la carga tributaria de dividendos de fuente francesa es superior a la carga tributaria de dividendos internos - al sumar el 15% de retención en Francia el 25% de retención aplicable en Bélgica – y por tanto se estaría en presencia de una restricción a la libre circulación de capitales, el Abogado General Geelhoed defiende que la eliminación de la doble imposición jurídica corresponde a los Estados miembros, por lo que las distorsiones que provoca no obstaculizan la consecución del mercado interior³¹². Este enfoque, que sigue el Tribunal en su sentencia, se aleja de una óptica pro-integración al relegar la solución de los supuestos de doble imposición jurídica a los Estados miembros. Por el contrario, el Abogado General Poiares Maduro en su Conclusiones en *Marks & Spencer* adopta una visión más integracionista³¹³, al sostener que la sociedad matriz puede compensar las pérdidas de las sociedades filiales en otros Estados miembros, condicionado al requisito de acreditar que las pérdidas de las filiales residentes en otros Estados miembros no pueden recibir un trato fiscal equivalente en esos otros Estados miembros.

Los Abogados Generales gozan de un gran autonomía e independencia a la hora de elaborar sus conclusiones sobre los asuntos planteados, lo que les permite incluso

c/Haute Autorité, aff. 1/54) puis en s'insérant dans le mouvement jurisprudentiel favorable à l'intégration communautaire"; y pp. 970: "Plus récemment, les avocats généraux ont pu parfois proposer des avancées substantiellement importantes pour l'intégration de l'Union européenne".

311 Asunto C-513/04, *Kerckhaert y Morres*, Siguen esta línea sus Conclusiones en: Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rec. 2006 I-11673; Asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rec. 2006 I-11753.

312 Sentencia *Kerckhaert y Morres*, antes citada, apartado 36: "En consecuencia, el mero hecho de que un Estado de residencia como Bélgica pueda no haber elegido eliminar la doble imposición jurídica sobre dividendos no sería en sí mismo contrario a los artículos 43 CE ni 56 CE, siempre que dicho Estado cumpla su obligación de no discriminar entre los dividendos de fuente extranjera e interna al ejercer su competencia fiscal, obligación a la que me he referido anteriormente. Cualquier distorsión de la actividad económica derivada de tal elección sería consecuencia de que, en el estado actual de desarrollo del Derecho comunitario, los distintos sistemas fiscales deben coexistir los unos junto a los otros, lo que puede provocar desventajas para determinados agentes económicos en algunos casos y ventajas en otros".

313 Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, 2005 I-10837.

plantearse cuestiones de alcance general que no se encuentren acotadas por los hechos suministrados por el órgano judicial nacional remitente³¹⁴. Esta independencia es una garantía al trabajo realizado por el Abogado General, y ha sido fundamental, al permitirles en determinados asuntos mostrar una sistemática oposición a los planteamientos del Tribunal con el firme propósito que éste cambie de postura, como por ejemplo en relación al *renvoi* (jurisprudencia *Dzodzi, Leur-Bloum*)³¹⁵.

En la fiscalidad directa, el papel jugado por los Abogados Generales ha sido muy relevante, al señalarse soluciones que más tarde el TJUE acoge. Por ejemplo, en relación con la retención en origen aplicada sobre dividendos abonados a sociedades beneficiarias, que no tenga su domicilio ni un establecimiento permanente en dicho Estado Miembro y que no cumplen el requisito de participación mínima contenido en la Directiva Matriz-Filial, que se declara contraria a la libertad de circulación de capitales en *Amurta*³¹⁶, puede observarse la influencia de las reflexiones del Abogado General Geelhoed³¹⁷ en sus

314 SOLANKE, I., “Stop the ECJ??: An Empirical Analysis of Activism at the Court”, op. cit., pp. 769: “*The Opinion produced by the AG is an independent and impartial assessment of the facts in a case assigned to them. The Opinion has no set format: the linguistic style, length and content are determined solely by its author, the AG. The personal nature of this document is underlined by the fact that it is neither amended nor corrected by anybody other than the AG, it is not negotiated, and the AG signs her name beneath it*”. En WYATT, D. and DASHWOOD, A., *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 4º edition, London, 2000, pp. 195, se cita a Lord Slynn, Abogado General y posteriormente juez del Tribunal, que resume la importante labor desempeñada por los Abogados Generales: “*As an Advocate General, one always hoped that the function has some utility; as a judge I now know that it is very valuable in this kind of court to have detailed first-round assessment on which the judges can work. The research, the analysis of fact and law, the direction indicated by the Advocate General – even if not followed – are of considerable help*”.

315 En relación con los supuestos de “*renvoi*”, en los que el TJUE se declara competente para interpretar normas nacionales que se remiten al Derecho de la Unión, se produce un sonoro divorcio entre las Conclusiones presentadas por los Abogados Generales Ruiz-Jarabo Colomer o Tizzano y las sentencias recaídas en *Leur-Bloem, Dzodzi o Kleinwort Benson* (sobre este punto, véase el Capítulo Segundo de la Tercera Parte).

316 Asunto C-379/05, *Amurta*, Rec. 2007 I-09569.

317 BELLINGWOUT, J., “*Amurta: A Tribute to (the late) Advocate General Geelhoed*”, *European Taxation*, March 2008, pp. 132: “*For the time being, the ECJ can only remove discriminatory elements embedded in the national withholding tax regimes on a case-by-case basis. Gradually and carefully, however, the ECJ has begun to recognize, along the lines set forth by Geelhoed, the differences between home state and source state obligations when it comes to the prevention or mitigation of economic double taxation*”.

Conclusiones presentadas en *Test claimants in the FII Group Litigation* o *Denkavit*³¹⁸. Una de las grandes contribuciones de Geelhoed en dichas Conclusiones se puede resumir en la necesidad de superar un enfoque particular basado exclusivamente en el estado de la fuente o el de residencia, para afrontar los problemas dimanantes de la doble imposición económica desde una óptica conjunta en ambos estados³¹⁹ (que hemos llamado, “*overall approach*”). Si de dicho análisis en conjunto, la distorsión tenía su causa en la normativa de un Estado Miembro, esto permitiría al Tribunal intervenir y enjuiciar la medida desde el punto de vista de las libertades fundamentales. En *Amurta*, este tipo de análisis tiene enorme importancia, pues permite concluir al Tribunal que la doble imposición económica que se genera en las distribuciones de dividendos a sociedades beneficiarias no residentes se debe en exclusiva a la legislación holandesa en el ejercicio de su competencia fiscal, y no al resto de Estados miembros, pudiendo de esa forma concluir que dicha disparidad es contraria al Derecho de la Unión³²⁰.

En la fiscalidad directa, concluye CLÉMENT-WILZ³²¹, la misión del Abogado General es la búsqueda de coherencia, la sistematización y simplificación de la jurisprudencia del TJUE en torno a una serie de principios estables o hilos conductores que operen de manera fiable en este campo. De esta manera, resulta frecuente encontrar en las Conclusiones de los Abogados Generales críticas a los enfoques, contradicciones o asimetrías que presenta la jurisprudencia fiscal del Tribunal. Esto ocurre por ejemplo en relación al concepto difuso o vago de “coherencia del sistema fiscal” que operaría como justificación a una medida restrictiva a las libertades de circulación. Los Abogados Generales Stix-Hackl y Geelhoed en *Comisión v. Dinamarca* y *Test Claimants in the FII Group Litigation*, respectivamente, afirman que la apreciación de la aplicabilidad de la

318 Conclusiones presentadas el 6 de abril de 2006 en el Asunto C-446/04, *Test claimants in the FII Group Litigation*, Rec.2006 I-11753, y Conclusiones presentadas el 27 de abril de 2006 en el Asunto C-170/05, *Denkavit*, Rec. 2006 I-11949.

319 Sentencia *Denkavit*, antes citada, apartado 37.

320 Sentencia *Amurta*, antes citada, apartado 40. Vid. BELLINGWOUT, J., “*Amurta: A Tribute to (the late) Advocate General Geelhoed*”, op. cit. , pp. 128: “*And, as we learned from Geelhoed, if only one Member State is to blame, there is no reason for judicial restraint by the ECJ*”.

321 CLÉMENT-WILZ, L., *La fonction de l'avocat général près la Cour de justice*, op. cit. , pp. 402 y ss.

«excepción de coherencia fiscal» era de hecho conceptualmente indistinta de la apreciación de si la legislación nacional era discriminatoria³²²: *“Ces deux avocats généraux insistent davantage encore sur le caractère diffus ou plutôt vague de cette justification qui laisse naître un sentiment d’incertitude. Chacun considère ensuite que son ambiguïté découle de sa mauvaise compréhension. Selon l’un et l’autre, il suffirait de relier la notion de cohérence du régime fiscal à celle de discrimination pour résoudre cette difficulté”*³²³. Esta tarea de sistematización y búsqueda de coherencia encomendada a los Abogados Generales no es nada fácil, pues existen importantes matices entre los casos resueltos que hacen que sea muy complicado resaltar las contradicciones o puntos de conexión: *“La mise en cohérence de la jurisprudence se présente donc comme une tâche difficile, notamment en raison du caractère obscur et sensible de la jurisprudence comme c’est le cas en matière de fiscalité directe qui reste en cours de maturation. Avec plus de recul, les avocats généraux peuvent chercher à résoudre les incohérences”*³²⁴.

Si bien la regulación contenida en el antiguo artículo 10.2 de las Reglas de Procedimiento contemplaban la presencia obligatoria del Abogado General en el procedimiento, el apartado 5 del artículo 20 del Estatuto del TJUE (a partir del Tratado de Niza), contempla que su participación sea en la actualidad opcional: *«Si considera que el asunto no plantea ninguna cuestión de derecho nueva, el Tribunal de Justicia podrá decidir, oído el Abogado General, que el asunto sea juzgado sin conclusiones del Abogado General»*. Las razones para tal cambio obedecen a un puro criterio de eficiencia: de reducción de los tiempos en los que el Tribunal resuelve una cuestión prejudicial³²⁵. El hecho que en el

322 Véase las Conclusiones del Abogado General Stix-Hackl en Asunto C-150/04, *Comisión v. Dinamarca*, Rec. 2007 I-01163, apartado 77: *“Da la impresión de que el carácter difuso de la coherencia como causa de justificación se debe, en definitiva, a la escasamente convincente incardinación sistemática de la noción de coherencia. Si se analizase la diferencia de trato otorgada por el Derecho tributario interno a las situaciones transfronterizas como una cuestión de discriminación, sería posible someter el argumento de coherencia esgrimido por las autoridades fiscales nacionales a la cuestión de si la diferenciación controvertida está justificada objetivamente”*. Asimismo, el Abogado General Geelhoed en sus Conclusiones en el Asunto C-524/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rec. 2007 I-02107, apartado 87.

323 CLÉMENT-WILZ, L., *La fonction de l’avocat général près la Cour de justice*, op. cit. , pp. 413.

324 Ibid., pp. 415.

325 Memoria del TJUE correspondiente al período 2013, pp. 3: *“In addition to the reforms in its working*

período 2013, un 48% de los casos ha sido resuelto sin la presencia del Abogado General³²⁶ muestra una tendencia preocupante que impone la eficiencia sobre un criterio de justicia, y que en absoluto podemos compartir en un área como la fiscalidad directa de enorme complejidad.

Tal como se señala, la presencia del Abogado General permite incrementar la calidad de la justicia europea, reduciendo la posibilidad de fallos arbitrarios no ajustados a derecho³²⁷. No obstante lo anterior, en el área de la fiscalidad directa, dado su complejidad o las repercusiones económicas de los asuntos tratados, la presencia del Abogado General debería ser imprescindible, aunque recientes casos planteados han sido resueltos sin contar con las Conclusiones de un Abogado General³²⁸. Esta tendencia de resolver caso en la fiscalidad directa sin contar con las Conclusiones de Abogados Generales ha sido abiertamente criticado por la *Confédération Fiscale Européenne* en su *Opinion Statement* de octubre de 2009³²⁹: « *The CFE regrets this trend because, as former ECJ President Rodríguez Iglesias stated in the 2002 Annual Report, “Opinions of the Advocates General are of undeniable importance for a detailed understanding of the issues at stake in certain cases”. Indeed, an Opinion does not only allow for additional reflection on a case, but also allows reference to positions developed in literature (even though, in the field of direct taxation, such references have unfortunately almost disappeared). By contrast, a judgement is usually short, with the risk of not always being*

methods that have been undertaken in recent years, the improvement of the Court’s efficiency in dealing with cases is also due to the increased use of the various procedural instruments at its disposal to expedite the handling of certain cases (the urgent preliminary ruling procedure, priority treatment, the expedited procedure, the simplified procedure and the possibility of giving judgment without an Opinion of the Advocate General)”.

326 Ibid., pp. 3.

327 CLÉMENT-WILZ, L., *La fonction de l’avocat général près la Cour de justice*, op. cit. , pp. 973: “*Le double-examen pourrait alors gagner en qualité car il est mené à bien par deux personnalités (l’avocat général et le juge) qui approchent différemment le traitement de l’affaire...Grâce à eux, la justice a gagné en qualité”*.”

328 A tales efectos, podemos citar los Asuntos Acumulados C-338/11-C347/11, *Santander Asset Management*, (todavía no publicado), de 10 de mayo de 2012; Asunto C-371/11, *Punch Graphix*, (todavía no publicado), de 18 de octubre de 2012.

329 http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statment_AdvGen%20revPB.pdf

very explicative...In the tax area, for instance, judgements are being issued without Opinion in cases concerning issues that are not yet fully resolved, such as the question of juridical double taxation and the third country aspect of capital movements, both of which appear to deserve further discussion and clarification». La Confédération Fiscale Européenne no sólo critica el hecho que se decidan casos en materia de fiscalidad directa sin su presencia, sino que en muchos casos, aunque participe un Abogado General en la resolución del asunto, el TJUE elude entrar a debatir los puntos en los que existen criterios divergentes con el Abogado General, citando sus Conclusiones en las partes en que exista acuerdo. La calidad de la justicia en el seno del Tribunal se incrementaría si los argumentos puestos de manifiesto por el Abogado General fueran discutidos por el Tribunal en su sentencia, evitando sentencias del Tribunal excesivamente lacónicas. Es tan importante el rol del Abogado General, en materia fiscal, que la *Opinion Statement* sugiere incrementar su número, al igual que ha ocurrido con el número de jueces tras las sucesivas ampliaciones.

2.3.4. La Comisión Europea

La Comisión Europea interviene como “*amicus curiae*”. Su actuación puede ser muy relevante para el Tribunal a los efectos de conocer cómo se debe interpretar la normativa fiscal nacional, pudiendo incluso apreciar si es necesario abordar nuevos puntos, si la cuestión procede, etc...³³⁰. Es decir, podemos señalar que “*le rôle de la Commission s'apparente tout d'abord à celui d'un expert au service de la Cour dans la mesure où le savoir détenu par ses services la met en mesure d'éclairer la Cour, dont les ressources humaines sont plus limitées, sur des aspects techniques ou historiques qui seraient difficilement accessibles autrement*³³¹”.

330 ROMERO REQUENA, L., “La Commission devant la Cour de justice: l'exemple de la procédure préjudicielle”, en ROSAS, A. et ali. (Eds.), *La Cour de Justice et la Construction de l'Europe: analyses et perspectives de soixante ans de jurisprudence*, Springer, the Hague, 2013, pp.155-166.

331 Ibid, pp.160. En esa misma idea insiste ROELS, W., “Litigating EU Tax Law before the Court of Justice of the European Union: A European Commission Practitioner's perspective”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU*

Esta labor de la Comisión complementa la información que el TJUE obtiene del litigio en curso, evitando recurrir a expertos independientes - artículo 25 del Estatuto del TJUE - o al propio órgano remitente – artículo 101 de las Reglas de Procedimiento. Al contar con un personal especializado en los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados miembros, la Comisión puede jugar un papel muy relevante en el juicio de proporcionalidad de las medidas restrictivas, que consiste en verificar que la mencionada medida no vaya más allá de lo necesario para alcanzar lo esencial de los objetivos perseguidos. De esta manera, la Comisión puede referirse a la legislación de otro Estado Miembro para demostrar que la medida en cuestión no es proporcional para cumplir con el objetivo perseguido³³².

Tanto la Comisión, como los Estados miembros, operan como actores externos en el procedimiento, teniendo las observaciones que presentan el mismo valor. Si bien la Comisión presenta siempre sus observaciones, los Estados miembros son selectivos a la hora de presentarlas y no están obligados a probar que tienen un interés en el asunto en particular³³³. Sobre el rol desempeñado en la jurisprudencia en la fiscalidad directa por la Comisión Europea, en relación con el Abogado General o los Estados miembros, no podemos concluir de una manera simplista que el criterio adoptado por la Comisión sea siempre pro-integración, y en contra de la soberanía nacional. Así por ejemplo un caso paradigmático es *Lankhorst-Hohorst*³³⁴, en materia de subcapitalización, y en el que vemos como la Comisión se alineó con los Estados miembros en contra de la opinión defendida por el Abogado General y el Tribunal. En el mencionado asunto, se

National Courts, op. cit., pp. 18: "A preliminary reference is simply an opportunity or a challenge, depending on the facts. Indeed, for the Commission, it provides merely an opportunity to put forward its point of view as an "amicus curiae".

332 Ibid., pp. 17: "When a Member State argues that its restriction of the freedom in question is absolutely necessary to ensure a particular public interest justification, the Commission may refer to the legislation of another Member State which does not need such legislation, thereby showing that the public interest justification is not proportional".

333 GRANGER, M.P., "Les stratégies contentieuses des États devant la Cour", op. cit., pp. 88: "A la différence de la Commission, qui présente ses observations dans toutes les procédures préjudicielles, les États membres ont une approche sélective de la participation au contentieux européen".

334 Asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rec. 2002 I-11779.

cuestionaba una normativa alemana que recalificaba como dividendos encubiertos el pago de intereses abonado por una filial a su matriz no residente siempre que se superase una determinada ratio de endeudamiento (“*thin capitalization rule*”). La Comisión al igual que los Estados miembros que formularon observaciones (Alemania, Dinamarca y el Reino Unido) alegaron que la norma se encontraba justificada por la razón imperiosa de interés general de evitar el riesgo de evasión fiscal. La financiación vía préstamo resulta siempre más favorable que la distribución de dividendos, ya que la sociedad prestataria se puede deducir los intereses abonados, a diferencia de lo que ocurría con la distribución de dividendos, que no sería deducible para la entidad que los distribuye. Esta norma anti-abuso, añade la Comisión, no se aplicaba automáticamente a toda operación de préstamo entre una filial residente en Alemania y su matriz no residente, sino que existía una excepción en su aplicación cuando no se hubiera superado el ratio de endeudamiento dispuesto por la normativa alemana, o bien, si se superase dicho ratio, la filial debía demostrar que podría haber obtenido los recursos ajenos de un tercero en condiciones idénticas al que tuvo con su matriz. A pesar de la existencia de estas dos excepciones, y considerar que la medida se encontraba justificada, la Comisión estima que la aplicación de la normativa alemana pudiera provocar una quiebra del principio de proporcionalidad³³⁵. El Tribunal, al igual que el Abogado General, se apartan del argumento defendido por la Comisión y los Estados miembros participantes, estimando que la normativa alemana no se encontraría justificada en la necesidad de evitar el riesgo de evasión fiscal. El Tribunal sostiene un concepto más restrictivo de esta justificación³³⁶.

335 Ibid., apartado 35.

336 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pp. 930:”en este sentido, considera que las normas antievasión fiscal de alcance general que pueden afectar indiscriminadamente a operaciones de buena fe y a operaciones artificiales o abusivas pueden resultar incompatibles con el Derecho comunitario cuando tal norma nacional obstaculiza directa o indirectamente libertades comunitarias fundamentales; las normas nacionales antiabuso así configuradas no se encuentran justificadas en la causa de prevención del riesgo de evasión fiscal porque no pueden considerarse que la prevención de las operaciones artificiales o abusivas constituya un fin específico”.

En otras ocasiones, la Comisión suscribe una posición más pro-integración en línea con la que adopta el Tribunal y el Abogado General, y en contra de las observaciones presentadas por los Estados miembros, como por ejemplo en *Lindman*³³⁷. En este caso, Finlandia sometía a tributación un premio recibido por una residente en dicho país que participó en un sorteo de lotería en Suecia. La Sr. Lindman alegó en su defensa que la normativa finlandesa era discriminatoria, ya que si el premio fuese otorgado por una lotería finlandesa o fuese residente en Suecia se encontraría exento. Los Estados miembros participantes alegaron que la normativa finlandesa constituía una restricción justificada a la libre prestación de servicios al ser una medida que lucha contra las consecuencias perjudiciales de los juegos de azar (si los premios de loterías celebrados en otros Estados miembros se encontrasen exentos, se incitaría a los ciudadanos a jugar en otros países). Además alegó Finlandia que la medida se justifica en la necesidad de no poder gravar a las empresas extranjeras que organizan las loterías, ya que de lo contrario, los ganadores nacionales de loterías extranjeras se repartirían junto con los organizadores extranjeros de las mismas una ventaja fiscal. La Comisión Europea al igual que hace el Tribunal, y también la Abogado General Stix-Hackl, consideran en contra de las observaciones de los Estados miembros, que la medida es discriminatoria a la libre prestación de servicios y no se encuentra justificada. La Comisión se basa en el principio de neutralidad fiscal: “*el ganador de un juego de azar legalmente organizado en un Estado miembro no puede recibir en otro Estado miembro un trato menos favorable que el que recibe el ganador de un juego organizado en este último Estado*”³³⁸. El Tribunal confirma que la medida es discriminatoria, y a su vez no se encuentra justificada, ya que no se han aportado pruebas estadísticas que demuestren la gravedad de los riesgos vinculados a la práctica del juego, ni asimismo que dichos riesgos se generen por la participación de nacionales en loterías organizadas en otros Estados miembros.

Los casos *Lankhorst-Hohorst* o *Lindman*, demuestran que el rol de la Comisión como

337 Asunto C-42/02, *Lindman*, Rec. 2003 I-13519.

338 *Ibid.*, apartado 17.

“amicus curiae” se situa en un plano de neutralidad³³⁹. Al igual que los Abogados Generales, la Comisión cuenta con garantías suficientes de independencia para apoyar las observaciones de los Estados miembros o rechazarlas. No obstante, a la Comisión no se atribuye en el proceso del artículo 267 TFUE la función de sistematizar, detectar las contradicciones o buscar soluciones innovadoras, que por el contrario si se le asigna a los Abogados Generales.

2.3.5. Los Estados miembros

En los tiempos recientes, y como revelan recientes estudios las observaciones de los Estados miembros son cada vez más determinantes a los efectos de influenciar la jurisprudencia del TJUE y de esta manera desarrollar el Derecho de la Unión Europea³⁴⁰. En el estudio realizado por GRANGER se constata que si bien en los 70s y 80s el número de observaciones presentadas por los Estados miembros era inferior al de las cuestiones prejudiciales presentadas, en la actualidad el número de observaciones es prácticamente el doble de las cuestiones prejudiciales presentadas.

Una de las razones que explican para este trascendental cambio, de « *one shotters* » a « *repeat players* », las encontramos según GRANGER³⁴¹ en el reconocimiento del papel que tiene la integración negativa en el desarrollo del Derecho de la Unión Europea ante la paralización que supone el proceso legislativo en la Unión: “*Finally, another* « *unacknowledged* » *but likely reason for governmental participatory activism is the*

339 ROMERO REQUENA, L., “La Commission devant la Cour de justice: l'exemple de la procédure préjudicielle”, en ROSAS, A. et ali. (Eds), *La Cour de Justice et la Construction de l'Europe: analyses et perspectives de soixante ans de jurisprudence* Ibid, op. cit., pp. 164: “...la Commission estime qu'il lui incombe d'exposer les positions en présence de la façon la plus neutre possible”.

340 GRANGER, M.P., “When governments go to Luxembourg...the influence of governments of the Court of Justice”, *E.L.Rev.*, nº 29 (1), pp. 3-31. En este artículo se hace hincapie en como la creciente presencia de los Estados miembros en las cuestiones prejudiciales presentadas contribuye a mejorar la calidad de la toma de decisiones del TJUE. Véase pp. 3: “*At this article based on an empirical research aims at demonstrating, governments have become increasingly aware and make use of the opportunities provided by participation in judicial proceedings to influence in a subtle and efficient manner the Court's decisionmaking*”.

341 Ibid., pp. 9.

diminution of governments' influence over the EU Treaty-making and litigation, which may incite governments to expand their activities to the alternative judicial arena". Es decir, los Estados miembros han descubierto el potencial del artículo 267 TFUE para declarar que una normativa nacional se opone al Derecho de la Unión Europea, y por tanto deben defenderse cuando una norma nacional es cuestionada los Estados miembros y convencer al TJUE de que no existe tal incompatibilidad³⁴². El efecto *erga omnes* provoca que las decisiones del TJUE que resuelven cuestiones prejudiciales despliegan sus efectos en todos los Estados miembros, por lo que éstos defenderán sus intereses nacionales mediante la presentación de observaciones cuando normativas análogas sean cuestionadas ante el TJUE³⁴³. Esto ha generado que pueda existir una mínima coordinación entre los Estados miembros que formulan observaciones, evitando repeticiones y a la vez suministrando al Tribunal un mayor número de argumentos en defensa de los intereses nacionales. La fiscalidad directa es quizás uno de los dominios que más ha generado alianzas y consenso entre los Estados miembros a la hora de realizar observaciones ante cuestiones prejudiciales presentadas³⁴⁴.

Medir la influencia de las observaciones de los Estados miembros en los desarrollos de líneas jurisprudenciales adoptadas por el TJUE es una tarea imposible dada la multiplicidad de actores intervinientes en el proceso de resolver una disputa judicial³⁴⁵.

342 Existe por tanto una labor de persuasión. Véase GRANGER, M.P., "*Les stratégies contentieuses des États devant la Cour*", op. cit., pp.97: "*Cette influence est le résultat non d'une action coercitive de leur part, mais du pouvoir persuasif de leurs observations, pouvoir fondé sur la qualité de leurs arguments et de ceux qui les présentent*".

343 GRANGER, M.P., "When governments go to Luxembourg...the influence of governments of the Court of Justice", op. cit., pp. 10: "*Governments whose policies focus on the defense of domestic interests tend to be those submitting most of their observations in cases coming from national courts (e.g. Belgium, Germany, Italy, Luxembourg, The Netherlands and Spain). However, one must acknowledge the fact that the courts of some of these Member States (e.g. Germany, Italy and Austria) make so many references that their governments are left with few opportunities to deal with foreign references*".

344 GRANGER, M.P., "*Les stratégies contentieuses des États devant la Cour*", op. cit., pp. 91: "*Un domaine qui fait consensus et sur lequel quasiment tous les États membres se mobilisent bien plus que de moyenne est celui de la fiscalité directe. Les États voient d'un mauvais œil la Cour intervenir activement dans ce domaine, qu'ils se sont réservés en vertu du traité (compétences nationales et décision à l'unanimité)*".

345 GRANGER, M.P., "When governments go to Luxembourg...the influence of governments of the Court of Justice", op. cit., pp.27: "*As emphasised by governmental agents, assesing the influence of governmental observations on the Court's decisions is an impossible task, because the complexity of the judicial decision-*

No obstante, la consolidación de los Estados miembros como "repeat-players" lo confirman estudios que muestran el peso de las observaciones presentadas en la toma final de decisiones por el TJUE. De esta manera, STONE SWEET y BRUNELL³⁴⁶ llegan a la conclusión que en aquellos supuestos en los que la mayoría de los Estados miembros mediante sus observaciones se oponen a las alegaciones de un Estado Miembro en defensa de su normativa nacional, el Tribunal suele por regla general fallar en contra de este último Estado Miembro. Es decir, el TJUE se posiciona de conformidad con la interpretación sostenida por la mayoría de los Estados miembros, confirmando en este punto las doctrina del « *majoritarian activism* » expuestas por MADURO³⁴⁷. Ahora bien, la última palabra la tiene siempre el Tribunal: por mucho que se presenten observaciones por los Estados miembros, casos como *X Holding*, en el que 7 Estados miembros trataron de convencer al Tribunal de seguir la posición indicada por el contribuyente y la Comisión, o *National Grid Indus*, en el que 10 Estados miembros formularon alegaciones, el Tribunal las desestimó todas y no cambió su posición. Aunque no pueda determinarse con claridad cuando el TJUE se hace eco de un criterio introducido por los Estados miembros, las observaciones de los Estados miembros en el campo de la fiscalidad directa cumplen con tres misiones fundamentales.

En primer lugar, los Estados miembros pueden rechazar la interpretación del supuesto

making process which cannot be reduced to the interventions of a few factors and actors. Causal connections between observations and outcomes can not be objectively evidenced".

346 STONE SWEET, A. and BRUNELL, T., "How the European Union's legal system works – and does not work: response to Carrubba, Gabel y Hankla", *Faculty Scholarship Series*, Yale Law School, 2010, pp. 32 : "Finally, CGH's analysis generates only one interesting finding, which is also, in statistical terms, their most robust: the Court tends to "punish" a defendant Member State when the other Member States, on balance, oppose the defendant Member State".

347 POIARES MADURO, M, *We, The Court. The European Court of Justice & the European Economic Constitution*, Hart Publishing, Oxford, 1998, pp.78: "On the one hand, the Court is not imposing its own particular economic model of regulation. On the other hand, the Court does not accept States' different economic models, even if non-protectionist. Its yardstick is what the Court identifies as the European Union majority policy, in this way subjecting States regulations to harmonization in the Court. Its yardstick is what the Court identifies as the European Union majority policy, in this way subjecting States regulations to harmonization in the Court. The conclusion to be drawn is that what is taking place in the Court is a kind of Community legislative process, which the Court trying to harmonize national rules in accordance with an ideally drafted representation of all States' interests".

fáctico realizada por el órgano judicial remitente de forma que el Tribunal se vea obligado a rechazar la cuestión planteada. Esto ocurre, por ejemplo, en *Lenz*³⁴⁸, donde la interpretación de la normativa austríaca realizada por el órgano remitente consistente en la deducción por un sujeto pasivo en su impuesto sobre la renta personal del impuesto de sociedades satisfecho por la sociedad en la que posee una participación en otro Estado Miembro, no se corresponde con la realidad. Dada la complejidad de la materia fiscal, los Estados miembros mediante sus observaciones verifican la correcta interpretación de la normativa nacional contenida en la remisión del juez remitente, siendo la misma vinculante para el TJUE, tal como se desprende de *Lenz*, desplazando la interpretación de la misma que podría hacer el órgano jurisdiccional remitente.

En segundo lugar, las observaciones de los Estados miembros son fundamentales a los efectos de alegar las posibles justificaciones a las medidas nacionales cuestionadas que restringen las libertades fundamentales. Así por ejemplo, en *Marks & Spencer*³⁴⁹, se alega por primera vez como justificación de una medida restrictiva la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria³⁵⁰. En el marco de la cuestión prejudicial, las justificaciones a las restricciones no pueden ser apreciadas de oficio por el Tribunal³⁵¹. Este es el caso de *Gielen*³⁵², en el que no fueron presentadas justificaciones por los Estados miembros que formularon observaciones y el TJUE determinó que la normativa holandesa era discriminatoria al no existir ninguna diferencia de situación objetiva que pudiera justificar que a los no residentes se les impidiese contabilizar sus horas de trabajo realizadas en otros Estados miembros de cara a la deducción, ni siquiera el hecho que existiese una posibilidad a favor de los no residentes de optar por la tributación como residente. Asimismo, las observaciones presentadas por el Estado Miembro, cuya normativa está siendo enjuiciada, pueden tener un mayor peso en el Tribunal, como se

348 Asunto C-315/02, *Lenz*, Rec. 2004 I-07063, apartados 50-54.

349 Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837, apartado 43.

350 TERRA, B.J.M. and WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp.936

351 Este es el principio general, aunque hay excepciones como veremos en el próximo Capítulo en relación con la lucha contra los paraísos fiscales, justificación creada de oficio por el Tribunal en *Felixstowe Dock*.

352 Asunto C-440/08, *Gielen*, Rec. 2010 I-02323, apartados 46 y siguientes.

deduce de *Lasteyrie*³⁵³. En dicho caso, Netherlands en apoyo de Francia justifica la medida fiscal francesa con base en el principio de coherencia fiscal, siendo desestimado en cuanto al fondo por el TJUE, que a su vez, indica que Francia, país enjuiciado, ni siquiera había planteado esta justificación: “*En estas circunstancias, la premisa sobre la que se basa el argumento de la coherencia fiscal invocado por el Gobierno neerlandés no se cumple respecto al objetivo perseguido por el régimen fiscal previsto en el artículo 167 bis del CGI. Por tanto, la justificación de dicho régimen basada en el objetivo de coherencia fiscal, que además no ha sido invocado por el Gobierno francés, no puede acogerse*”.

En tercer lugar, y por último, el rol de los Estados miembros mediante sus observaciones es determinante en la solicitud al TJUE para que limite los efectos de las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales, dado el impacto económico que tendrían en el caso que fueran retroactivos³⁵⁴.

2.3.6. Los litigantes privados

Por último, entre los “*repeat players*”, destacamos el rol de los litigantes privados, que por medio de sus abogados o asesores fiscales, instan al juez nacional a plantear una cuestión prejudicial. Una rápida búsqueda en la base de datos del tribunal, muestra como Sr. W. Kaefer, asesor fiscal domiciliado en Aquisgrán (Alemania), ha desempeñado la defensa legal ante el TJUE del Sr. Schumacker³⁵⁵ y del Sr. Gschwind³⁵⁶, cuestiones prejudiciales planteadas por el *Finanzgericht* de Köln, uno de los órganos judiciales alemanes más proclives al planteamiento de cuestiones prejudiciales. O por ejemplo, los

353 Sentencia *Lasteyrie*, antes citada, apartado 67.

354 LANG, M., “Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ”, op. cit., pp. 230: “*Thus, the governments have started to more frequently demand from the ECJ that it should broaden its approach and limit the temporal effects of its judgments more often*”.

355 Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rec. 1995 I-00225.

356 Asunto C-391/97, *Gschwind*, Rec. 1999 I-5451.

asesores fiscales Sres. F.A. Engelen y S.C.W. Douma representaron a la entidad X NV³⁵⁷, al Sr. Gielen³⁵⁸, y a X-holding BV³⁵⁹ en las mencionadas cuestiones prejudiciales planteadas por el *Hoge Raad der Nederlanden* holandés ante el TJUE. Estos casos demuestran como existe un clara simbiosis entre los abogados especializados en materia fiscal y el planteamiento final de cuestiones prejudiciales. No es casualidad que pocos abogados o asesores fiscales concentren la representación de sus contribuyentes ante el TJUE en casos de fiscalidad directa, y que esto se produzca en jurisdicciones muy participativas ante el Tribunal como Bélgica, Países Bajos o Alemania.

Son pues estos abogados los que en sus escritos ven la posibilidad de solicitar la incompatibilidad de una norma con el Derecho de la Unión Europea, convenciendo al órgano jurisdiccional correspondiente a plantearla. Tal como hemos señalado en la introducción de este Capítulo, la cuestión prejudicial opera como el marco procesal a través del cual los individuos pueden cuestionar la normativa nacional que es contraria al Derecho de la Unión Europea. Esta percepción del proceso contenido en el artículo 267 TFUE hace que los abogados lo empleen en sus estrategias procesales, solicitando en sus escritos ante el juez nacional que se presente la cuestión prejudicial con el objetivo de que se anule dicha disposición nacional³⁶⁰. No obstante, puede darse también el caso bastante excepcional en el que el propio contribuyente o el Estado Miembro se muestren en contra de que el juez nacional plantee la cuestión prejudicial al ser beneficiarios de la

357 Asunto C-498/10, *X NV*, [todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.

358 Asunto C-440/08, *Gielen*, Rec. 2010 I-02323.

359 Asunto C-337/08, *X Holding BV*, Rec. 2010 I-01215.

360 ALTER, K., “The European Union’s Legal System and Domestic Policy: Spillover or Backlash?”, *International Organization* 54, 3, Summer 2000, pp. 489–518 . Sobre esta idea de último recurso, Véase pp. 493:”*“But private litigant cases can in many instances be the only way to persuade a recalcitrant state to change its policies. Many cases that reach the ECJ through national courts arrive there because other avenues of influencing domestic policy failed. The litigant has tried to negotiate with the national administration about the policy. The litigant might also have worked with the Commission to address the violation, but either the Commission dropped or settled the case, or the ECJ’s infringement decision failed to create a change in national policy. If there were no EU legal tool for private litigants, the case would end in non compliance. But private litigants can use the EU legal system to pressure a government to comply with EU law. Knowing that private litigants will challenge questionable national policies, member states are more likely to avoid violations of EU law in the first place”.*

normativa nacional, situación que puede cambiar, si el TJUE declara que dicha norma es incompatible con el Derecho de la Unión Europea. Esto ocurrió precisamente en *3 M*³⁶¹, en el que se discutía la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una norma que establecía la posibilidad de extinguir los litigios tributarios pendientes ante la *Corte di cassazione* con una antigüedad superior a diez años mediante el pago de un importe equivalente al 5 % de la cuantía del litigio³⁶². La *Corte di cassazione* planteó la cuestión prejudicial con la oposición del contribuyente y de la Administración Tributaria que no observaban indicios de supuesta incompatibilidad.

Existen estudios como el recogido por ALTER³⁶³, que demuestran como en determinados países, dependiendo del asunto en cuestión, del mayor peso del arbitraje en la resolución de disputas, hay una mayor litigiosidad de los privados que conlleva un mayor planteamiento de cuestiones prejudiciales. Las investigaciones en el campo de la Sociología jurídica demuestran asimismo que en un momento inicial existían escasos abogados que participaban en la mayoría de los procesos ante el TJUE³⁶⁴. Algunos estudios demuestran como “*interest groups*” (sindicatos, asociaciones..) están detrás de las cuestiones prejudiciales planteadas en los Estados miembros, explicando de esta

361 Asunto C-417/10, *3M*, [todavía no publicado] de 29 de marzo de 2012.

362 MAISTO, G., “Some Thoughts on the judicial application of EU Tax Law from an Italian Perspective”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.34: “On the one hand, the taxpayer did not want the rules, preferring the settlement to be subject to scrutiny by the ECJ and perhaps be found incompatible with EU law. Tax authorities on the other hand, did want to avoid the scrutiny of the ECJ, since the settlement measures concerned a large number of taxpayers and an unfavourable decision from the ECJ could have raised severe problems in terms of tax revenue”.

363 ALTER, K., “The European Union’s Legal System and Domestic Policy: Spillover or Backlash?”, op. cit., pp. 497: “The litigiousness of a society also influences whether litigants use the EU legal process. Importers and exporters in Germany regularly challenge decisions of tax authorities in the tax courts, leading to many EU legal cases. Making a veiled reference to numerous German cases involving customs classifications, Adophe Touffait, a former procureur general at the French Court de Cassation, argued that French enterprises would never become preoccupied with the distinction between types of fours, especially given the reluctance of commercial groups to legally challenge acts of tax or customs administrators. 31 Touffait’s argument is supported by statistics on domestic litigation rates. As Table 1 shows, German citizens raise far more legal cases than do British or French citizens. Indeed, most commercial disputes in France continue to be resolved by arbitration rather than through the legal system”.

364 MARCHAND, C. and VAUCHEZ, A., “Europe’s middlemen? A Sociology of lawyers pleading before the European Court of Justice (1954-1978)”, in ROWEL, J. and MANGENOT, M., *A political sociology of the European Union : reassessing constructivism*, Manchester University Press, 2010, pp. 68-87.

forma el elevado número de cuestiones que se presentan en materia fiscal o laboral³⁶⁵. En la actualidad, sería relevante a los efectos de la fiscalidad directa, conocer el perfil de los litigantes – grandes corporaciones o personas físicas -, así cómo se articula su defensa jurídica de los litigantes, es decir, de si los litigantes están representados por grandes firmas de abogados o en cambio se trata de firmas locales. Estos datos pueden ser relevantes a los efectos de añadir datos que corroboren de manera empírica como los litigantes se convierten en “repeat players” con una clara intención de influir en el desarrollo de la jurisprudencia del TJUE. Pero no sólo hablamos de corporaciones o individuos asistidas de despachos de abogados, sino también de asociaciones como la *International Federation for European Law* (“FIDE”) que a través de sus conferencias tiene lugar intercambios de ideas entre académicos, jueces, abogados que influyen en la evolución de la jurisprudencia del Tribunal³⁶⁶.

2.4. Conclusión

Si en el Capítulo anterior, veíamos las tensiones planteadas en el plano sustantivo entre la soberanía fiscal de los Estados miembros y el Tribunal como impulsor de la integración negativa, en este Capítulo adoptamos una perspectiva formal, poniendo el acento en los principales elementos que identifican la litigación en el área de la fiscalidad directa ante el TJUE.

En primer lugar, el vínculo entre el principio de tutela judicial efectiva, y la cuestión

365 BROBERG, M. and FENGER, N., “Variations in Member States' Preliminary References to the Court of Justice – Are structural factors (Part of) the Explanation?”, op. cit., pp. 496: “For example, in some Member States, interest groups, such as trade unions, business associations or environmentalists, may be more willing and able to use the national courts system as a means of furthering their interests, which may affect the number of cases that give rise to difficult questions of EU law...Hence, it is striking that a considerable proportion of Danish preliminary references stem from cases that have either been brought by an interest group or where such interest group has acted on behalf on one of its members. Perhaps this is part of the explanation why cases on taxes and labour market issues dominate Danish preliminary references, whereas there is a remarkable lack of cases on social legal issues”.

366 Sobre el papel de la FIDE, cfr. VAUCHEZ, A., “Communities of international litigators”, en ROMANO, C., KAREN. A., SHANY Y. (eds), *The Oxford handbook of international adjudication*, Oxford University Press, 2013, pp. 655-666.

prejudicial como mecanismo procesal para hacer efectiva los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga al individuo tiene como contrapartida limitar tanto la autonomía jurisdiccional, como la autonomía procesal de los Estados miembros. El mandato contenido en el artículo 19 TUE, recogido por el Tribunal en *Unibet* obliga a los Estados miembros a posibilitar que en sus instancias jurisdiccionales se pueda plantear la compatibilidad del derecho nacional con el Derecho de la Unión Europea, y en segundo lugar, a garantizar que las violaciones del Derecho de la Unión generan la oportuna devolución de ingresos indebidos o la responsabilidad del Estado Miembro por infracción de este Derecho en iguales términos que se aplican para la violación de la Constitución (i.e. *Transportes Urbanos*). A esta limitación de la autonomía jurisdiccional, se le une la progresiva limitación del poder de los Estados miembros para configurar sus normas procedimentales, que hemos denominado autonomía procedimental. La injerencia en la autonomía procesal de los Estados miembros se produce de manera gradual. En aquellos casos en los que una norma procesal pone en peligro la tutela del principio de tutela judicial efectiva de una manera flagrante (*Peterbroeck*), el Tribunal reacciona declarando la norma nacional contraria al Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, y dado que el Tratado no otorga competencias en materia procesal a la Unión, la revisión de las medidas procesales nacionales en la mayoría de los casos se harán bajo la salvaguardia de los principios de efectividad y equivalencia. La aplicación de estos dos principios, genera como veremos a lo largo de este trabajo, la progresiva aparición de un *Corpus Iuris Procesalis*, entendido como una serie de principios o criterios normativos que deben respetarse.

El segundo aspecto, propio de la litigación en este área, es la presencia continuada de unos mismos actores, que denominamos “*repeat players*”. Esta pluralidad de sujetos intervinientes garantiza que el Tribunal, pese a tener la última palabra, recibe importantes “*inputs*”, que contribuyen de manera decisiva a formar su razonamiento y a justificar la decisión finalmente adoptada. El papel de determinados órganos jurisdiccionales como el *Hoge Raad der Nederlanden*, el *Bundesfinanzhof*, o determinados *Finanzgericht* frente a la

inacción de los órganos jurisdiccionales españoles o irlandeses en esta materia obedece a una multiplicidad de causas. Por otro lado, la presencia de unos mismos jueces ponentes o abogados generales en las cuestiones prejudiciales resueltas revelan una cierta especialización *ad hoc* en el Tribunal. Si bien, no compartimos la necesidad de crear una sala especializada en la fiscalidad directa, dado el fenómeno transversal del Derecho de la Unión Europea, sí sería necesario exigir una mayor consistencia en la labor del Tribunal. La posibilidad de resolver casos sin la presencia del abogado general por razones de eficiencia y celeridad va en claro detrimento de la calidad de la justicia del Tribunal, en la medida que el rol del abogado general es fundamental para desarrollar una crítica sobre el *case law* del Tribunal (jurisprudencia *Dzodzi/Leur-Bloem*) o buscar soluciones innovativas, (el “*overall approach*” propuesto por el Abogado General Geelhoed). Si la Comisión desempeña un papel más neutro, complementado básicamente la información que tiene el Tribunal sobre el funcionamiento de determinada normativa nacional o el supuesto fáctico planteado a la vez que dando su opinión con independencia, las observaciones presentadas por los Estados miembros tienen gran importancia en la alegación de las justificaciones a las medidas restrictivas enjuiciadas. Por último, entre los “*repeat players*”, debemos citar a los grupos de interés como sindicatos, asociaciones de juristas o académicos, que a través de sus publicaciones o conferencias, realizan un importante esfuerzo crítico y sistemático de la jurisprudencia del TJUE.

CAPITULO TERCERO

EL RECURSO POR INCUMPLIMIENTO Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

3.1. Introducción

La plena efectividad o el “*enforcement*” del Derecho de la Unión Europea descansa en gran medida en los órganos jurisdiccionales nacionales que aplican cotidianamente el Derecho de la Unión Europea sin recurrir al TJUE³⁶⁷. Frente a este cumplimiento espontáneo, los dos mecanismos que permiten al TJUE controlar las acciones legislativas de los Estados miembros que pudieran ser contrarias al Derecho de la Unión Europea son la cuestión prejudicial y el recurso por incumplimiento³⁶⁸. Este Capítulo traza la comparativa entre estos dos mecanismos mediante el cual el TJUE tutela la efectividad

367 La doctrina del efecto directo del Derecho de la Unión Europea a partir de *Van Gend en Loos*, seguida por el deber de interpretar de manera consistente en *Van Colson* (“*duty of consistent interpretation*”) y la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea en *Francovich* son los tres pilares sobre los que se coloca a los jueces nacionales como los principales actores encargados de cumplir con el Derecho de la Unión Europea. Véase, CHALMERS, D. and TOMKINS, A., *European Union Public Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pp. 365: “*Indeed, from its earliest case law until the present day, the Court has engaged in a prolonged and radical programme that has resulted in the judicial creation of a series of ways in which national courts, rather than the Court of Justice, are expected to play the lead role in the enforcement of Community Law against the Member States, national authorities and private parties*”.

368 WEATHERILL, S., *Cases and materials on EU Law*, Oxford University Press, New York, 7^o Edition, 2006, pp. 99.

del Derecho de la Unión Europea.

En los dos anteriores capítulos, ha quedado suficientemente claro que la labor del TJUE ha sido transformar la cuestión prejudicial prevista en el artículo 267 TFUE en un mecanismo procesal apto para la tutela judicial efectiva de los justiciables y no sólo un mecanismo para plantear dudas sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea. La protección jurisdiccional de los contribuyentes se convierte así en la principal finalidad de la cuestión prejudicial, y la que permite asegurar el éxito de este mecanismo procesal.

En relación con el recurso por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea previsto en los artículos 258, 259 y 260 del TFUE, se obtendría del TJUE una sentencia por la que se constata el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, siendo la sentencia vinculante para el Estado Miembro afectado³⁶⁹, quedando éste obligado a adoptar las medidas necesarias para ejecutar la sentencia y eliminar el incumplimiento³⁷⁰. Ahora bien, el recurso por incumplimiento no contempla esta dimensión de protección de la tutela judicial efectiva, que por el contrario sí se recoge en la cuestión prejudicial. Este recurso se podría calificar como un mecanismo que vela porque los Estados miembros cumplan con sus obligaciones previstas en el Derecho de la Unión Europea. Si bien existe una legitimación de los Estados miembros para plantear los recursos por incumplimiento en el artículo 259 TFUE, lo cierto es que es la Comisión quien hace uso con más frecuencia de este procedimiento. El artículo 258 TFUE configura un procedimiento con una naturaleza

369 ROELS, W., "Litigating EU Tax Law before the Court of Justice of the European Union: A European Commission Practitioner's perspective", en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 24: "A judgment following a preliminary reference is binding on the referring judge and all other national judges who will decide on the litigation between the parties, whereas the judgment in an infringement procedure is binding on the Member State in all its components, but not formally on private parties. However, this difference is of little practical importance to the Commission since in most cases the Member State in question will change its law following a negative judgment in a preliminary reference case".

370 EDWARD, D. and LANE, R., *European Union Law*, Edward Elgar Publishing, 2013, pp. 201: "The judgment is declaratory only; it cannot of itself set aside an offending national law, nor certainly conjure from the ether one which ought to, but doesn't exist".

muy diferente a la cuestión prejudicial, ya que su principal efectividad no es otra que la de garantizar la efectividad del Derecho de la Unión Europea. Dicha primordial finalidad podría subdividirse en tres³⁷¹: (i) la Comisión Europea como guardiana de los Tratados, asegura la primacía del Derecho de la Unión Europea y vela porque los Estados miembros no lo infrinjan elaborando normas contrarias a este Derecho de la Unión Europea (“*securing of the rule of law*”); (ii) A diferencia de las cuestiones prejudiciales que pueden recaer sobre cualquier tema, la Comisión Europea selecciona aquellas áreas o prácticas de los Estados miembros que van a ser revisadas y perseguidas en los casos que se detecten infracciones del Derecho de la Unión Europea (“*public policy instrument*”)³⁷²; (iii) espacio de interacción de multitud de actores, básicamente los Estados miembros, la Comisión, el *ombudsman* e incluso los ciudadanos³⁷³. Aunque esta última dimensión del recurso por incumplimiento deba ser tomada con cautela, ya que en nuestra opinión, el procedimiento de infracción dispone de dos interlocutores principales, la Comisión y el Estado Miembro³⁷⁴. Atendiendo a la principal finalidad del procedimiento, que no es otra que velar por el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, la Comisión se erige en la fase pre-contenciosa como la verdadera protagonista, pues es que la detecta las

371 CHALMERS D., DAVIES, G. and MONTI, G., *European Union Law*, op. cit., pp.315 y ss.

372 Ibid., pp.321: “*This suggests a second function to article 258 TFUE: that of being a public policy tool. Such a conception sees its dominant role as being to secure the effective functioning of EU policies. To be sure, realising the rule of law is part of this but only insofar as it is instrumental to bringing about a successful policy*”.

373 Ibid., pp.325: “*It is thus a forum for interaction between the institutions and a forum for interaction between institutions and citizens*”. Sobre esta idea, Véase SMITH, M., *Centralised enforcement, legitimacy and good governance in the EU*, Routledge, New York, 2010, pp.15: “*During the period of infringement investigation and management by the Commission, there is also a rare opportunity for the EU to connect directly with its citizenship by a process of complaint and administrative interaction between the citizen and the institution*”.

374 CRAIG, P. and DE BURCA, G., *EU Law Text, cases and materials*, Oxford University Press, 2012, pp.429: “*Nonetheless, the Commission has equally emphasized the fact that the enforcement procedure is not intended primarily to provide individuals with a means of redress, but rather is an objective mechanism for ensuring the compliance of EU law*”. Esta posición que afirma la bilateralidad Comisión-Estado Miembro del procedimiento de infracción puede observarse en la propia jurisprudencia del TJUE, que deniega el papel de parte a los particulares. Ver. Asunto T-191/99, *Petrie v. Comisión*, 2001 II-3677, apartado 70: “*En lo que respecta al argumento de los demandantes de que el procedimiento del artículo 226 CE por el que se acreditan los hechos relativos a las infracciones de Derecho comunitario criticadas debe respetar el principio de contradicción, hay que poner de relieve que los particulares no son parte en los procedimientos por incumplimiento y, por tanto, no pueden invocar, como derecho de defensa, la aplicación del principio de contradicción*”.

posibles infracciones de los Estados miembros o bien analiza las quejas presentadas por los Estados miembros o particulares. En segundo lugar, se encarga de probarlas³⁷⁵ y elaborar el escrito de requerimiento y el dictamen motivado. La apertura de la fase jurisdiccional corresponde a la Comisión, que es quien discrecionalmente decide presentar la demanda ante el TJUE al entender que existen los elementos necesarios que prueban el incumplimiento del Estado Miembro, no bastando la presencia de presunciones o indicios³⁷⁶. A diferencia de lo que ocurre con las cuestiones prejudiciales planteadas, en las que existe un sustrato fáctico muy importante que pone de manifiesto cómo se aplica la norma nacional al caso concreto, en el recurso por incumplimiento se produce un juicio más abstracto o hipotético de la normativa nacional en cuestión, lo que conllevará un mayor esfuerzo de la Comisión en probar su incompatibilidad³⁷⁷. Este rol preponderante de la Comisión en el recurso por incumplimiento marca las principales diferencias con la cuestión prejudicial.

Es necesario señalar que tanto la cuestión prejudicial como el recurso por incumplimiento no son compartimentos estancos, sino que en multitud de casos ambos procedimientos se solapan sobre una misma materia. Las cuestiones prejudiciales no sólo producen un efecto en el propio ordenamiento nacional en el que la cuestión prejudicial fue planteada, sino que se extienden a todos los Estados miembros que cuentan con legislaciones análogas a las analizadas por el Tribunal. Por ejemplo, a partir de *Lindman*³⁷⁸, en el que el

375 MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, 7ª Edición, Madrid, 2012, pp. 441 y ss.

376 Ibid., pp.442: “Como se ha señalado, la Comisión dispone de un poder de apreciación discrecional para presentar o no la demanda de incumplimiento y no está constreñida tampoco por el respecto de ningún plazo. Ahora bien, lo que sí incumbe a la Comisión es la aportación al TJUE de los elementos necesarios para la prueba del incumplimiento, que no puede nunca fundarse en presunciones”.

377 ROELS, W., “Litigating EU Tax Law before the Court of Justice of the European Union: A European Commission Practitioner’s perspective”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 23: “Whereas in certain preliminary references facts may or may not be helpful, in infringement proceedings the absence of facts means that no help on this front can be expected at all. Recent examples of cases where the Court has rejected the Commission’s case against Member States on the basis of a lack of factual evidence and a reliance on what were held to be purely hypothetical examples”.

378 Sentencia *Lindman*, antes citada.

Tribunal declaró que la normativa finlandesa que sometía a tributación el premio otorgado a un residente por un sorteo de lotería celebrado en otro Estado Miembro era contraria al Derecho de la Unión Europea, en España, la exención contemplada en la letra ñ del artículo 7 de la Ley del IRPF exclusivamente para los premios nacionales debería interpretarse de manera extensiva para los premios de loterías organizados en otros Estados miembros. España no modificó su normativa y la Comisión inició un recurso por incumplimiento, que culminó en la condena a España por parte del Tribunal al no declarar exentos los premios otorgados por loterías establecidas en otros Estados miembros³⁷⁹. Este caso pone de manifiesto el efecto combinado que en multitud de casos tiene lugar entre la cuestión prejudicial y el recurso por incumplimiento a los efectos de garantizar el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

En los siguientes apartados, hemos seleccionados casos de la fiscalidad directa en los que ha habido pronunciamientos del TJUE en ambos procedimientos, a los efectos de trazar las diferencias y las similitudes entre estos dos mecanismos de “*enforcement*”.

3.2. El alcance de la revisión judicial

A continuación, exponemos una serie de casos recientes principalmente en dos áreas de la fiscalidad directa, en la que se puede trazar la comparativa entre la cuestión prejudicial y el recurso por incumplimiento³⁸⁰. La primera de estas áreas de la fiscalidad directa en la

379 Asunto C-153/08, *Comisión vs. España*, Rec. 2009 I-09735. En la actualidad el apartado ñ del artículo 7 de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre de 2006 del IRPF ha sido suprimido con efectos desde 1 de enero de 2013, por el art. 8.Uno de la Ley 11/2013, de 26 de julio, por lo que desaparece la exención para los premios de lotería.

380 En orden de aparición en las próximas páginas, Asunto C-508/03, *Comisión vs. Reino Unido*, Rec. 2006 I-3969; Asunto C-371/10, *National Grid*, Rec. 2011 I-12273; Asunto C-301/11, *Comisión vs. Netherlands*, [todavía no publicado] de 31 de enero de 2013; Asunto C-540/07, *Comisión vs. Italia*, Rec. 2009 I-10983 ; Asunto C-168/03, *Comisión vs. España*, Rec. 2004 I-8227; Asunto C-52/00, *Comisión vs. Francia*, Rec. 2002 I-3827; Asunto C-183/00, *González Sánchez*, Rec. 2002 I- 3901 ; Asunto C-350/11, *Argenta*, [todavía no publicado] de 4 de junio de 2013; Asunto C-269/09, *Comisión vs. España*, [todavía no publicado] de 12 de julio de 2012 ; Asunto C-150/11, *Comisión vs. Bélgica*, [todavía no publicado] de 6 de septiembre de 2012; Asunto C-487/08, *Comisión vs. España*, Rec. 2010 I-04843 ; Asunto C-137/09, *Josemans*, Rec. 2010 I-13019 ; Asunto C-310/09, *Accor*, Rec, 2011 I-08115 ; Asunto C-234/01, *Gerritse*,

que recientemente se han producido un gran número de sentencias del TJUE, ya sea derivadas de recursos por incumplimiento o cuestiones prejudiciales, es la llamada “*exit taxation*”. Las legislaciones de muchos Estados miembros contemplaban que en los supuestos de cambio de residencia o domicilio fiscal de una entidad o de una persona física a otro Estado Miembro se devengase una plusvalía o ganancia patrimonial tributable por aquellos bienes, que continuando en el Estado Miembro de salida, aún no se hubieran realizado. El Tribunal se pronuncia sobre si dicha normativa nacional que grava las plusvalías latentes de bienes no enajenados puede constituir un obstáculo a las libertades de circulación de personas y capitales. En segundo lugar, nos fijaremos en las sentencias pronunciadas en torno a la cuestión de los llamados “*outbound dividends*”, es decir la diferencia de trato que puede existir en los Estados miembros entre la distribución de dividendos a compañías residentes y a entidades no residentes, con domicilio en otros Estados miembros de la UE.

3.2.1. La separación radical

El recurso por incumplimiento que pudiera interponer la Comisión es procesalmente independiente a los recursos internos que se pudieran interponerse en un Estado Miembro, y por ende, a las cuestiones prejudiciales que pudieran plantearse por los órganos jurisdiccionales nacionales.

En primer lugar, se mantiene una férrea separación entre la vía jurisdiccional nacional y el recurso por incumplimiento que puede interponer la Comisión. La presentación del recurso por incumplimiento por parte de la Comisión no puede verse obstaculizada por los procedimientos internos que puedan incoarse para verificar la adecuación de la

Rec. 2003 I-05933 ; Asunto C-521/07, *Comisión vs. Netherlands*, Rec. 2009 I-04873; Asunto C-379/05, *Amurta*, 2007 I-09569 ; Asunto C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company y otros*, [todavía no publicado] de 1 de abril 2014; Asunto C-508/03, *Comisión vs. Reino Unido*, Rec. 2006 I-03969 ; Asunto C-39/10, *Comisión vs. Estonia*, [todavía no publicado] de 10 de mayo 2012 ; Asunto 48/71, *Comisión vs. Italia*, 1972 00529 ; Asunto C-387/11, *Comisión vs. Bélgica*, [todavía no publicado] de 25 de octubre de 2012; Asunto C-426/98, *Comisión vs. Grecia*, Rec 2002 I-2793.

normativa nacional al Derecho de la Unión Europea. En el Asunto *Comisión vs. Reino Unido*³⁸¹ en el que se enjuiciaba la aprobación y ejecución de complejos urbanísticos por parte de las autoridades administrativas británicas sin haber llevado a cabo el correspondiente estudio de impacto ambiental exigido por la directiva, el Reino Unido se opuso al recurso por incumplimiento alegando que es una competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales velar por si se ha infringido la obligación de proceder al análisis del impacto ambiental en proyectos urbanísticos aprobados. No obstante, el TJUE responde que la existencia de una vía de impugnación ante los órganos jurisdiccionales nacionales no puede obstaculizar la presentación del recurso por incumplimiento por la Comisión: *“A este respecto, es preciso recordar que la interposición de un recurso, ante un órgano jurisdiccional nacional, contra una decisión de una autoridad nacional objeto de un recurso por incumplimiento y la decisión de dicho órgano jurisdiccional no pueden incidir sobre la admisibilidad del recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión. En efecto, la existencia de vías de impugnación ante los órganos jurisdiccionales nacionales no puede obstaculizar la interposición del recurso contemplado en el artículo 226 CE, ya que las dos acciones tienen objetivos y efectos diferentes”*.

Sobre la base de este principio de separación entre el recurso por incumplimiento y lo que ocurra en la vía jurisdiccional nacional, se comprende que la cuestión prejudicial que se pudiera plantear por un juez nacional tampoco afecta al recurso por incumplimiento que se hubiera presentado por la Comisión. Ambos procedimientos discurren en paralelo. Pese al giro operado por la cuestión prejudicial, que se articula como un procedimiento para la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión Europea reconoce a los particulares³⁸² y que por tanto consigue que la sentencia pueda declarar una normativa

381 Asunto C-508/03, *Comisión vs. Reino Unido*, Rec. 2006 I-3969, apartado 71.

382 En el Asunto 26/62, *Van Gend en Loos*, Rec. 1963 00003, el Gobierno de los Países Bajos y Bélgica cuestionaron la competencia del Tribunal al entender que se planteaba una cuestión de aplicación y primacía del Tratado en el ámbito interno de los Países Bajos y no de interpretación, ámbito reservado a la cuestión prejudicial. Sin embargo tal como señalan BROBERG, M. and FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 212: “However, the Court of Justice held that the

nacional contraria al Derecho de la Unión Europea³⁸³, efecto similar al que provoca una sentencia del Tribunal que resuelve un recurso por incumplimiento, el TJUE ha mantenido una férrea distinción entre ambos procedimientos³⁸⁴. Esto se traduce en que una sentencia obtenida a partir de un recurso por incumplimiento no prejuzga que un órgano jurisdiccional nacional pueda plantear una cuestión prejudicial³⁸⁵. Así por ejemplo, en materia de “*exit taxation*”, en relación con los Países Bajos, se había emitido la sentencia en *National Grid*³⁸⁶ el 29 de noviembre de 2011 que obligaba a los Países Bajos a modificar su legislación. Sin embargo, desde septiembre de 2008, la Comisión había iniciado la fase pre-contenciosa del recurso por incumplimiento, demandando finalmente a este Estado Miembro ante el TJUE y recayendo sentencia el 31 de enero de 2013 en el asunto *Comisión vs Netherlands*³⁸⁷. En este recurso, los Países Bajos alegan que no hay lugar a que se declare el incumplimiento de las obligaciones contraídas por este Estado Miembro en el Tratado, ya que con *National Grid*, los Países Bajos estaban compelidos a cambiar su legislación para adaptarse al fallo. Sin embargo, y es aquí donde se reafirma la naturaleza separada de la cuestión prejudicial y el recurso por incumplimiento, ya que el TJUE interpreta que se produce una infracción del Derecho de la Unión Europea en el momento que transcurrido el plazo tras recibir el dictamen

fact that the EC Treaty gave the Commission and the Member States the possibility of bringing an action before the Court of Justice against a Member State that has not fulfilled its obligations did not mean that individuals could not plead these obligations before national courts”.

383 Ver los casos mencionados en el capítulo segundo de la Primera Parte.

384 CRAIG, P. and DE BURCA, G., *EU Law Text, cases and materials*, op. cit. pp.433: “*Despite the attempts to maintain a clear distinction between the outcome of a preliminary ruling and an enforcement action, however, it is evident from Van Gend en Loos and from many subsequent decisions that the ECJ in the context of its preliminary rulings interpretive jurisdiction does often effectively declare whether a Member State is in breach of EC law. Nevertheless, the two procedures continue to be treated in legal terms as quite distinct*”. Se puede citar un ejemplo muy temprano de dicha separación radical entre ambos procedimientos: Asunto 142/80, *Essevi & Salengo*, 1981 1413, apartados 13 a 18.

385 BROBERG, M. and FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 192: “*The Court will not reject a reference purely on the grounds that it has already found the relevant national provision to be incompatible with Community law in infringement proceedings under article 226 of the EC Treaty*”; pp.213: “*even where the Court has given a judgment in an infringement case, it will be possible to make a reference for a preliminary ruling concerning the same set of circumstances*”.

386 Sentencia *National Grid*, antes citada. En dicho asunto, el TJUE concluía de manera precisa que la legislación neerlandesa se oponía al artículo 49 TFUE, al exigir el cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de una sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro en el momento mismo de dicho traslado.

387 Asunto C-301/11, *Comisión vs. Netherlands*, [todavía no publicado] de 31 de enero de 2013.

motivado, el Estado Miembro no haya procedido a adaptar su legislación³⁸⁸. Se desprende de la jurisprudencia citada, que el hecho que haya recaído una cuestión prejudicial que obligue a Netherlands a modificar su legislación, no impide que sea condenado por infracción del Derecho de la Unión Europea, a raíz de un recurso por incumplimiento presentado por la Comisión, ya que éste no adaptó su legislación una vez transcurrido el plazo tras la recepción del dictamen motivado. En *Comisión vs. Italia*³⁸⁹, Italia solicitaba que se rechazase la demanda por incumplimiento, alegando que ya existían cuestiones prejudiciales resueltas con posterioridad al dictamen motivado. Sin embargo, el TJUE sostiene que dado que la interpretación realizada por el TJUE de la normativa europea a raíz de una cuestión prejudicial presentada tiene efectos desde que la normativa fue aprobada, salvo que se limiten temporalmente los efectos de la sentencia, la República italiana ha incumplido con sus obligaciones previstas en el Derecho de la Unión Europea pues no procedió a modificar su legislación y siguió tratando a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a un régimen fiscal menos favorable que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

En conclusión, si bien estamos ante dos mecanismos procesales de “*enforcement*”, el hecho que el TJUE haya ya resuelto cuestiones prejudiciales anteriores sobre los mismos asuntos no obstaculiza que el Estado Miembro sea condenado por incumplir sus obligaciones con respecto al Derecho de la Unión Europea. Incluso, en aquellos casos en los que el Estado Miembro haya cesado el incumplimiento con posterioridad a la finalización del plazo fijado en el dictamen motivado, el procedimiento ante el TJUE puede continuar al efecto de dirimir la responsabilidad del Estado Miembro³⁹⁰: “*Según*

388 Ibid., apartado 20 y 21: “*D’autre part, il convient de rappeler qu’il ressort d’une jurisprudence constante que l’existence d’un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l’État membre telle qu’elle se présentait au terme du délai fixé dans l’avis motivé et que les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour (arrêts du 27 septembre 2007, Commission/Espagne, C-465/06, point 8, et du 28 février 2012, Commission/France, C-119/11, point 35) Il s’ensuit que, à la date d’expiration du délai imparti dans l’avis motivé, le Royaume des Pays-Bas n’avait pas pris les mesures nécessaires afin de respecter les obligations qui lui incombent en vertu de l’article 49 TFUE*”.

389 Asunto C-540/07, *Comisión vs. Italia*, Rec. 2009 I-10983, apartados 62-64.

390 Asunto C-168/03, *Comisión vs. España*, Rec. 2004 I-8227, apartado 24.

jurisprudencia reiterada, la existencia de un incumplimiento debe ser determinada en función de la situación del Estado miembro afectado tal como ésta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado y los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tomados en cuenta por el Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 30 de enero de 2002, Comisión/Grecia, C-103/00, Rec. p. I-1147, apartado 23, y de 29 de enero de 2004, Comisión/Austria, C-209/02, aún no publicada en la Recopilación, apartado 16). Incluso en el caso de que haya cesado el incumplimiento con posterioridad a dicho plazo, subsiste un interés en que continúe el procedimiento, que consiste, en especial, en sentar las bases de la responsabilidad en que un Estado miembro pueda incurrir en relación con aquellos que poseen derechos afectados por el mencionado incumplimiento (véanse, en particular, las sentencias de 17 de junio de 1987, Comisión/Italia, 154/85, Rec. p. 2717, apartado 6, y de 20 de junio de 2002, Comisión/Luxemburgo, C-299/01, Rec. p. I-5899, apartado 11)”.

El hecho que existan cuestiones prejudiciales previas sobre la misma materia o que el Estado Miembro haya subsanado dichos incumplimientos detectados por la Comisión antes que finalice el plazo del dictamen motivado, no impedirían al TJUE resolver el recurso por incumplimiento y condenar al Estado³⁹¹. Pero en la práctica, es frecuente que la Comisión se espere a que el Tribunal resuelva una cuestión prejudicial planteada antes de pasar a la fase jurisdiccional del recurso por incumplimiento ante el TJUE³⁹².

391 CRAIG, P. and DE BURCA, G., *EU Law Text, cases and materials*, op. cit., pp.442. Se citan una serie de causas que justificarían el hecho que el TJUE resuelva el recurso por incumplimiento aunque el Estado Miembro haya ya subsanado la infracción. Por ejemplo, se evitaría que justo antes de que se emitiera la sentencia, el Estado Miembro modificase su legislación de forma que no procediese declarar por el Tribunal la infracción, y posteriormente incidir en la conducta infractora, o de esta forma, el TJUE puede juzgar incumplimientos de corta duración en el tiempo.

392 Esto ocurre por ejemplo en relación con la deducción por capital riesgo instaurada por Bélgica y que dio lugar a la apertura de un proceso de infracción por la Comisión (nº. 2008/4335), que fue paralizado hasta que el tribunal resolviese la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Amberes, que dio lugar al C-350/11, *Argenta*, [todavía no publicado] de 4 de junio de 2013. Vid. ROELS, W., “Litigating EU Tax Law before the Court of Justice of the European Union: A European Commission Practitioner’s perspective”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 26.

Pese a esta tajante separación entre ambos procedimientos, lo cierto es que el TJUE, como no podía ser de otra manera se apoya indistintamente en los argumentos jurídicos empleados tanto en sentencias que resuelven un recurso por incumplimiento, como en cuestiones prejudiciales. E incluso, por economía procesal, se pueden encontrar casos en los que unas Conclusiones del Abogado General pueden ser directamente extrapolables a recursos por incumplimiento y a cuestiones prejudiciales que versan sobre un mismo tema³⁹³.

3.2.2. La carga de la prueba

Tanto los artículo 24 del Estatuto del TJUE, como en los artículos 64 y siguientes de las Reglas de Procedimiento se refieren a la prueba. Así por ejemplo, se estipula la posibilidad de que el Tribunal pueda requerir a las partes que aporten información sobre el contenido de sus alegaciones, o la mención a que el escrito de demanda y contestación (recursos directos) debe contener las pruebas o la proposición de prueba. Sin embargo, el contenido, la carga y la valoración de la prueba -aspectos sustantivos de la materia probatoria - se dejan abiertos y será la propia jurisprudencia del Tribunal quien se encargue de ocupar este vacío³⁹⁴.

393 En los Asuntos C-52/00, *Comisión vs. Francia*, Rec. 2002 I-3827 y Asunto C-183/00, *González Sánchez*, Rec. 2002 I- 3901 que son resueltos el mismo día y versan sobre la Directiva de Productos Defectuosos, el Abogado General L.A. Geelhoed en sus Conclusiones presentadas el 18 de septiembre de 2001 se pronuncia de forma conjunta sobre ambos asuntos que tratan en definitiva de la misma cuestión: “La cuestión fundamental de ambos asuntos es si la Directiva pretende conseguir dentro de la Comunidad una armonización total o una armonización mínima de la responsabilidad por los daños causados por productos”.

394 SHUIBHNE, N.N. and MACI, M., “Proving public interest: the growing impact of evidence in free movement case law”, op. cit., pp. 978: “This brief overview of the procedural documents published for or by the Court shows that questions relating to evidence and proof are barely addressed. The basic governing principle is openness: in the sense that it is up to the parties to submit any evidence that they consider to be relevant, helpful or appropriate; and to respond to claims made by other parties involved on the dispute – within the bounds of tightly constrained written and oral submissions. But that tells us very little about how arguments must be proven in more substantive terms; for that, the documentary guidance needs to be supplemented with instructions found in case law”. Vid. LENAERTS, K., ARTS, D. And MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, Sweet & Maxwell, London, 2006, pp. 556.

Si tomamos las sentencias resueltas por el TJUE a recursos por incumplimiento en comparación con las cuestiones prejudiciales, lo primero que debemos señalar es que basta con que la Comisión interprete que se está produciendo un incumplimiento para que inicie la fase jurisdiccional, sin que los Estados miembros puedan oponerse a dicha apertura³⁹⁵, alegando por ejemplo la escasa magnitud de la infracción. En *Comisión vs. España* en la que se examinaba la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una norma que obligaba a los contribuyentes que trasladasen su residencia al extranjero de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes, el TJUE rechaza las alegaciones de varios Estados miembros sobre la base de la escasa entidad o poca importancia de la infracción señalada por la Comisión³⁹⁶. La absoluta discrecionalidad de la Comisión para abrir la fase jurisdiccional del recurso por incumplimiento se solapa con la también discrecionalidad del órgano jurisdiccional nacional, siempre que no sea un órgano de última instancia, para presentar la cuestión prejudicial ante el Tribunal. El control de la efectividad del Derecho de la Unión Europea que realiza el TJUE (“*enforcement*”), ya sea mediante la cuestión prejudicial o el recurso por incumplimiento descansa en la discrecionalidad para iniciarlo, ya sea de la Comisión o del órgano jurisdiccional nacional.

La discrecionalidad de la Comisión a la hora de iniciar el recurso por incumplimiento, sin

395 CRAIG, P. and DE BURCA, G., *EU Law Text, cases and materials*, op. cit. pp.434: “As to the manner in which the Commission exercises its discretion in bringing proceedings, the Court has repeatedly made clear that as far as the substantive reasons for bringing an enforcement action are concerned, proceedings are entirely objective. This apparently means that the Court will examine only whether the infringement alleged by the Commission does in fact exist, and will not look into the Commission's motives for bringing the action”. Vid. Asuntos C-416/85, *Comisión vs. Reino Unido*, Rec. 1988 I-3127, apartado 9; C-383/00, *Comisión vs. Alemania*, Rec. 2002 I-4219, apartado 19.

396 Asunto C-269/09, *Comisión vs. España*, [todavía no publicado] de 12 de julio de 2012, apartado 55: “55 Por lo tanto, procede declarar que, contrariamente a lo que alegan la República Federal de Alemania y la República Portuguesa, toda restricción a la libre circulación de las personas, incluso de escaso alcance o de importancia menor, está prohibida por los artículos 39 CE y 43 CE (véanse, en lo que atañe a la libertad de establecimiento, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, apartado 21; de 15 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, C-34/98, Rec. p. I-995, apartado 49, y de *Lasteyrie du Saillant*, antes citada, apartado 43).

que el TJUE pueda entrar a verificar los motivos que le llevaron a abrir el procedimiento, tiene una clara contrapartida: la Comisión debe probar de manera fehaciente el incumplimiento producido³⁹⁷. Tal como señala el actual artículo 120 de las Reglas de Procedimiento del TJUE, y de forma reiterada expresa el TJUE, la Comisión al presentar el escrito de interposición o la demanda contra un Estado Miembro ante el Tribunal debe especificar las imputaciones contra el Estado Miembro y los fundamentos de hecho y derecho que las sostienen³⁹⁸. A los efectos de pasar a la fase jurisdiccional y por tanto fundamentar el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por un Estado Miembro, la fase pre-contenciosa adquiere un rol fundamental. En esta fase pre-contenciosa, la Comisión no suele actuar en solitario en su análisis de la legislación nacional y así, en aquellos supuestos en los que el procedimiento en la fase pre-contenciosa se inició mediante denuncia³⁹⁹, existe a lo largo de esta fase una participación muy significativa de los denunciantes que ayudaran pues a la Comisión a contrarrestar los argumentos del Estado Miembro en cuestión y a fundar sus conclusiones⁴⁰⁰. La

397 SHUIBHNE, N.N. and MACI, M., “Proving public interest: the growing impact of evidence in free movement case law”, op. cit., pp. 972: “*To establish an infringement in a direct action against a Member State for failure to fulfil an obligation under EU free movement law (Art. 258 TFUE), the burden of proof falls on the Commission i.e., the Commission must prove that the contested national measure (or de lack of a national measure) restricts free movement rights*”.

398 Ver por ejemplo, Asunto C-150/11, *Comisión vs. Bélgica*, [todavía no publicado] de 6 de septiembre de 2012, apartado 26: “*En virtud del artículo 21, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal, incumbe a la Comisión, en todo recurso interpuesto con arreglo al artículo 258 TFUE, indicar las imputaciones precisas sobre las que debe pronunciarse el Tribunal de Justicia así como, al menos en forma sumaria, los fundamentos de hecho y de Derecho en los que se basan dichas imputaciones (véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 1990, Comisión/Grecia, C-347/88, Rec. p. I-4747, apartado 28; de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, C-456/03, Rec. p. I-5335, apartado 23, y Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 35)*”.

399 ROELS, W., “Litigating EU Tax Law before the Court of Justice of the European Union: A European Commission Practitioner's perspective”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 15: “*Most of the information on national law used by the Commission services is brought to their attention by complainants in the the form of a formal complaint against a particular point of national law. It goes without saying that this information needs to be carefully checked by the Commission services since the complainant is under no obligation to provide and objective analysis of national law. Indeed, the complaint will necessarily present the complainant's point of view*”.

400 El artículo 7 de la *Commission Communication 20 March 2002, on relations with the complainant in respect of infringements of Community law* regula la correspondencia que debe existir entre los denunciantes y la Comisión a lo largo de la fase pre-contenciosa.

importancia de la fase pre-contenciosa en la recopilación de pruebas que justifiquen de manera fehaciente el incumplimiento de un Estado Miembro hace que éstos rectifiquen, modificando su legislación con anterioridad al inicio de la fase jurisdiccional⁴⁰¹. Si la carga de la prueba en el recurso por incumplimiento corresponde a la Comisión, los Estados miembros tienen como contrapartida el derecho a presentar pruebas en contra de las afirmaciones defendidas por la Comisión. De esta manera, el principio de contradicción procesal es el que articula el procedimiento de los artículos 258-260 TFUE. Por tanto, y en los casos excepcionales en los que se llegue a la fase jurisdiccional, el Tribunal asumirá un rol pasivo verificando en primer lugar que los motivos sobre los que se sostiene el incumplimiento alegado por la Comisión son fundados o no, y en segundo lugar, si las justificaciones de las medidas restrictivas alegadas por los Gobiernos son razonables.

En relación con los “*outbound dividends*”, *Comisión vs. Italia*⁴⁰² es un buen ejemplo: “*Por consiguiente, en todo recurso presentado en virtud del artículo 226 CE, incumbe a la Comisión indicar de manera suficientemente precisa y coherente las imputaciones formuladas, para que el Estado miembro tenga la posibilidad de preparar su defensa y para que el Tribunal de Justicia pueda verificar la existencia del incumplimiento imputado*”. Así por ejemplo, en los dividendos abonados a entidades domiciliadas en países parte del Acuerdo EEE, las pruebas aportadas determinan el razonamiento del Tribunal. En *Comisión vs Italia*⁴⁰³, la República Italiana justifica la práctica de una retención sobre los dividendos distribuidos a sociedades parte del Acuerdo EEE, frente a la exención de los dividendos distribuidos a sociedades italianas, por una razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal. Dado que la República

401 En el informe anual de la Comisión sobre el control de la aplicación del Derecho de la UE correspondiente al 2012 COM (2013) 726: “*Las estadísticas confirman que los Estados miembros hacen grandes esfuerzos para subsanar sus infracciones sin entrar en procedimientos judiciales. De 1343 procedimientos de infracción abiertos, 1 062 expedientes de infracción se cerraron porque los Estados miembros correspondientes demostraron haberse ajustado a la legislación de la UE, sin que se pasara por tanto a la fase jurisdiccional.*”

402 Asunto C-540/07, *Comisión vs. Italia*, Rec. 2009 I-10983, apartado 17.

403 Sentencia *Comisión vs. Italia*, antes citada, apartado 71.

italiana probó que no existía ningún acuerdo de intercambio de información con los países parte del Acuerdo EEE, se justificaba la diferencia de trato: *“La República Italiana sostuvo a continuación, sin que fuera rebatido, que no existe ningún mecanismo de intercambio de información entre ella y el Principado de Liechtenstein. Finalmente, la República Italiana sostuvo, sin que tampoco fuera rebatido, que los convenios para evitar la doble imposición que suscribió con la República de Islandia y el Reino de Noruega no contienen estipulaciones que establezcan la obligación de transmitir información. En estas circunstancias, la legislación italiana controvertida debe considerarse justificada respecto de los Estados parte en el Acuerdo EEE por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal y adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido sin excederse de lo necesario para alcanzarlo”*. En esta materia, en *Comisión vs. España*⁴⁰⁴ se discutía un régimen que exigía para las sociedades no residentes a los efectos de beneficiarse de la exención sobre los dividendos distribuidos, un umbral de participación más elevado que el exigido a las sociedades residentes. En relación con los países parte del Acuerdo EEE, la Comisión no aporta pruebas convincentes de que dicho diferente tratamiento puede ser discriminatorio en relación con dichos Estados: *“Al no haber facilitado la Comisión datos relativos al régimen jurídico de los dividendos distribuidos a las sociedades con domicilio social en los Estados pertenecientes a la AELC, el Tribunal de Justicia no dispone de suficientes elementos que le permitan hacerse una composición exacta del alcance de la infracción del artículo 40 del Acuerdo EEE reprochada al Reino de España y comprobar, así, la existencia del incumplimiento alegado por la Comisión”*. Es decir, el principio de contradicción procesal provoca que el TJUE asuma una posición de árbitro, analizando las alegaciones de una y otra parte. Al corresponder la carga de la prueba a la Comisión, el Tribunal desestimará las alegaciones si entiende que la Comisión no lo ha probado suficientemente. Asimismo, los Gobiernos se encuentran obligados a demostrar que las

404 Asunto C-487/08, *Comisión vs. España*, Rec. 2010 I-04843, apartado 74.

medidas restrictivas son justificadas⁴⁰⁵ de una manera precisa⁴⁰⁶, y en su caso también si la medida es proporcional⁴⁰⁷.

Esta es la principal diferencia con la cuestión prejudicial, donde el TJUE cuenta con una gran libertad en relación con la apreciación de la prueba. En materia de justificaciones, en los recursos por incumplimiento, son los Estados miembros quienes deben probar fehacientemente la justificación de la medida, limitándose el TJUE a verificar si ha quedado suficientemente probado. En el marco procedimental de la cuestión prejudicial, sin embargo, el Tribunal dispone de un gran poder discrecional que va desde determinar que no se han aportado justificaciones de las medidas restrictivas y por tanto califica la medida como restrictiva, a un rol más activo que le llevará a enjuiciar o profundizar sobre las justificaciones presentadas, crear de motu proprio nuevas e incluso realizar el test de proporcionalidad. En materias sensibles del Derecho de la Unión Europea, como la salud pública o la prevención del crimen, se observa claramente esta dinámica intervencionista del Tribunal en las cuestiones prejudiciales, ya sea en el análisis de las justificaciones o en relación con el test de proporcionalidad. En *Josemans*⁴⁰⁸, el Tribunal se pronuncia sobre una normativa municipal del municipio de Maastricht que prohíbe la admisión de personas que no residan en los Países Bajos en los *coffee shops* situados en dicho municipio con el objeto de eliminar el llamado turismo de la droga. Partiendo de las alegaciones y observaciones de todos los participantes en el procedimiento, el Tribunal adopta una decisión, no ciñéndose como lo haría en un recurso por incumplimiento a determinar que este extremo se considera probado o no por las partes. En este caso concreto, considera como objetivo legítimo la lucha contra el turismo de la droga y la

405 SHUIBHNE, N.N. and MACI, M., “*Proving public interest: the growing impact of evidence in free movement case law*”, op. cit., pp.984: “Clearly, a basic point made above applies equally here: States have to take the responsibility for making better arguments. At that level, lack of effort on the part of defendant States is purely their own fault”.

406 Ibid, pp. 984. Se exige precisión en la prueba presentada. Sobre el acceso a universidades y las justificaciones presentadas por Austria, véase Asunto C-147/03, *Comisión vs. Austria*, Rec. 2005 I-5969

407 Ibid., pp. 981: “If justification arguments are properly demonstrated, and thus accepted in principle, the defendant State must also evidence the proportionality of its action i.e. It must show that the national measure is both appropriate and necessary to attain the public interest pursued”.

408 Asunto C-137/09, *Josemans*, Rec. 2010 I-13019.

medida en cuestión, proporcional para conseguir su objetivo⁴⁰⁹. En materia de fiscalidad directa, si bien no están presentes estas sensibilidades de protección de la salud humana, podemos distinguir tres supuestos de hecho.

En primer lugar, si los Gobiernos no alegan justificaciones a las medidas restrictivas, el Tribunal declara la medida restrictiva. En *Accor*⁴¹⁰, una cuestión prejudicial en la que se dilucidaba la retención práctica a la redistribución de dividendos que hacía una compañía a sus socios cuando dichos dividendos provenían de filiales residentes en otros Estados miembros, el Tribunal considera que la medida es restrictiva de la libertad de circulación de capitales y establecimiento, al no aportar las oportunas justificaciones ni el órgano jurisdiccional remitente, ni tampoco los Gobiernos participantes: *“Ahora bien, ni el órgano jurisdiccional remitente ni las partes que han presentado observaciones han aludido a elementos que pueden justificar dicha restricción. Por consiguiente, debe declararse que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa como la controvertida en el asunto principal”*. De esta sentencia y otras⁴¹¹, se extrae como conclusión que en el supuesto que ninguna parte alegue una justificación, el Tribunal declarará la medida restrictiva. De este caso, resulta curioso como el Tribunal pretende que el órgano jurisdiccional remitente, al presentar la cuestión prejudicial, le proporcione en su caso posibles justificaciones de la medida⁴¹².

409 Esta mayor sustanciación del *onus probandi* en estas materias sensibles erige al Tribunal como máximo intérprete de las razones de orden público o moral en la Unión Europea, determinando en cada momento si una medida pese a ser restrictiva se encuentra legitimada por una razón de orden público (lucha contra el tráfico de drogas). Sobre críticas a esta jurisprudencia, cfr. DE WITTE, F., “Sex, drugs and EU law: the recognition of moral, ethical and cultural diversity in EU law, *Common Market Law Review*, nº 50, Issue 6, pp. 1545–1578.

410 Asunto C-310/09, *Accor*, Rec. 2011 I-08115, apartado 63 y 68.

411 Esta misma conclusión se observa en el Asunto C-234/01, *Gerritse*, Rec. 2003 I-05933, apartado 29: *“Al no haberse formulado ante el Tribunal de Justicia ninguna alegación específica para justificar tal diferencia de trato, debe considerarse que los artículos 59 y 60 del Tratado se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, en la medida en que no reconoce a los sujetos pasivos por obligación real la facultad de deducir los gastos profesionales de su renta imponible, mientras que sí se reconoce dicha facultad a los sujetos pasivos por obligación personal”*. Este mismo criterio se sigue en: Asunto C-440/08, *Gielen*, Rec. 2010 I-02323; Asunto C-527/06, *Renneberg*, Rec. 2008 I-07735; Asunto C-265/04, *Bouanich*, Rec. 2006 I-923.

412 Desplazar al juez nacional la obligación de presentar las justificaciones a las medidas nacionales restrictivas podría ser una extralimitación del marco de la cuestión prejudicial. Vid. Críticas en

En segundo lugar, el Tribunal profundiza en las justificaciones alegadas por los Gobiernos, determinando si se ajustan o no a los parámetros del Derecho de la Unión Europea, y aplicando en su caso de motu proprio, el juicio de proporcionalidad. En materia de “*outbound dividends*”, podemos comparar *Comisión vs. Netherlands*⁴¹³ y *Amurta*⁴¹⁴. En el primer caso, recurso por incumplimiento, se cuestionaba un régimen tributario que declaraba exentos los dividendos pagados a sociedad establecida en los Países Bajos o en otro Estado miembro si esta detentaba un 5% del capital de la sociedad neerlandesa, mientras que condicionaba la exención a los casos en las que el porcentaje de participación fuera del 10% en el caso de sociedades islandesas y 25% en el caso de sociedades noruegas. Encontrando la medida discriminatoria, los Países Bajos alegan que la situación no es comparable, ya que la no existencia de una directiva de intercambio de información con esos países, justificaría aumentar el requisito de participación. Sin embargo el TJUE no encuentra justificada la medida al no haberse probado suficientemente. Por el contrario, en *Amurta*⁴¹⁵, se alegaba por Italia, Reino Unido y Alemania que la retención en origen aplicada a dividendos distribuidos a sociedades no residentes en los Países Bajos estaba justificada, atendiendo a que se trataba de situaciones no comparables. Básicamente, las disposiciones fiscales controvertidas constituyen una simplificación administrativa cuyo objetivo es evitar la recaudación y la devolución subsiguiente de los impuestos y, por ello, no deben aplicarse a los dividendos abonados a las sociedades beneficiarias establecidas en otro Estado Miembro que no estén sujetas al impuesto sobre sociedades neerlandés. Asimismo, es el Estado Miembro de residencia de la sociedad beneficiaria es el que se halla en mejor situación para evitar la doble imposición de los dividendos. El TJUE rechaza la justificación alegada, argumentado que la sujeción a retención de los dividendos distribuidos a sociedades no residentes en los Países Bajos es un mero ejercicio de su potestad tributaria⁴¹⁶, y esto es lo

SHUIBHNE, N.N. and MACI, M., “Proving public interest: the growing impact of evidence in free movement case law”, op. cit., pp. 979.

413 Asunto C-521/07, *Comisión vs. Netherlands*, Rec. 2009 I-04873, apartado 49.

414 Asunto C-379/05, *Amurta*, 2007 I-09569.

415 Sentencia *Amurta*, antes citada, apartados 34 y ss.

416 Sentencia *Amurta*, antes citada, apartados 39 y 40.

que hace precisamente que las situaciones sean comparables. Como vemos, la justificación de la medida planteada es rechazada en ambos casos por el TJUE, pero en el primer caso, ante el recurso por incumplimiento, se menciona expresamente la falta de prueba presentada por el Estado Miembro, mientras que en el segundo, el Tribunal resuelve directamente con los datos proporcionados. También en materia de “*exit taxes*” se produce este resultado. En *Comisión vs. España*⁴¹⁷, en la que se cuestionaba una disposición que imponía a los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes, el Reino de España alega la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario. La apreciación de esta justificación requiere que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado. Circunstancia que en dicho recurso por incumplimiento, el Reino de España no prueba. No obstante, en la cuestión prejudicial planteada en *National Grid*⁴¹⁸, las observaciones presentadas por los Gobiernos alemán e italiano justificaban la coherencia fiscal – la relación directa entre la medida y la compensación – en que “*las plusvalías latentes en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de la sociedad de que se trate a otro Estado miembro constituye, a su juicio, el complemento lógico del hecho de que dichas plusvalías hayan estado antes exentas desde el punto de vista tributario*”. Sin embargo, y es aquí, donde el TJUE va más allá, al entrar en el análisis de la justificación y demostrar que no se da ese vínculo: “*El cobro diferido de dicho gravamen no cuestiona el nexo existente, en la normativa neerlandesa, entre, por una parte, la ventaja fiscal que representa la exención concedida a las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del activo mientras una sociedad percibe beneficios imponibles en el Estado miembro en cuestión y, por otra, la compensación de dicha ventaja con una carga tributaria que se liquida en el momento en el que la sociedad de que se trata deja de percibir tales beneficios*”. En este segundo

417 Sentencia *Comisión vs España*, antes citada, apartados 87 y 88.

418 Sentencia *National Grid*, antes citada, apartados 79 a 82.

escenario, podemos verificar un papel más activo del Tribunal en las cuestiones prejudiciales presentadas entrando expresamente a valorar las justificaciones presentadas, no limitándose a confirmar si la Comisión o los Estados miembros han probado sus afirmaciones de manera fehaciente⁴¹⁹.

Por último, en tercer lugar, en el caso que ningún Estado Miembro alegue una justificación de la medida restrictiva o discriminatoria ante una cuestión prejudicial planteada, es el propio Tribunal de oficio, “*con el objetivo de dar una respuesta eficaz que permita al órgano jurisdiccional remitente resolver el litigio de que conoce*”, quien puede crear además una nueva justificación como es por ejemplo la lucha contra los paraísos fiscales en *Felixstowe Dock*⁴²⁰. En este Asunto, en el que se discutía si era contrario a la libertad de establecimiento, el régimen fiscal británico de compensación de pérdidas en los consorcios que denega la transferencia de pérdidas de una sociedad residente en el grupo cuando la sociedad de enlace fuese residente en otro Estado Miembro, el Tribunal crea de motu proprio la justificación basada en la lucha contra los paraísos fiscales, para entender que no aplica en el presente caso⁴²¹. Si en *Accor*, el Tribunal no se adentra en las justificaciones, en *Felixstowe Dock*, el Tribunal crea una de motu proprio, subrayándose pues en esta aparente contradicción, el amplio poder que cuenta el Tribunal en el procedimiento de la cuestión prejudicial.

En conclusión, el recurso por incumplimiento descansa, a diferencia de la cuestión prejudicial, en la aplicación estricta de la carga de la prueba y el principio de contradicción procesal. La Comisión debe probar fehacientemente que se ha producido

419 En otras materias del Derecho de la Unión Europea, el Tribunal sigue la misma lógica. No es suficiente que los Estados miembros en el proceso de infracción recurran a afirmaciones generales de tipo moral para justificar medidas restrictivas al mercado interior. En relación con la prohibición de comercialización de semillas genéticamente modificadas, Véase Asunto C-165/08, *Comisión vs. Polonia*, Rec. 2009 I-6843, apartado 54-59 y comentarios en SHUIBHNE, N.N. and MACI, M., “Proving public interest: the growing impact of evidence in free movement case law”, op. cit., pp. 981.

420 Asunto C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company y otros*, [todavía no publicado] de 1 de abril 2014.

421 Ibid., apartados 32 y siguientes.

un incumplimiento y el Estado Miembro, que el trato discriminatorio se encuentra justificado, y en su caso aportar pruebas de la proporcionalidad de la medida. El TJUE asume un papel de árbitro más pasivo, señalando en función de las pruebas aportadas por cada una de las partes, quien lleva la razón. Sin embargo, en el esquema previsto para la cuestión prejudicial, el Tribunal adquiere una mayor cota de libertad o intervencionismo, sobre el *onus probandi*, que puede ir incluso hasta el extremo de crear nuevas justificaciones como ocurre en *Felixstowe Dock*.

3.2.3. La fijación de la “litis”

Los artículos 23 y 40 del Estatuto del TJUE autorizan a los Estados miembros y a las instituciones de la Unión a presentar las observaciones o actuar como coadyuvantes en los procesos previstos en el artículo 267 y 258-260 del TFUE respectivamente. Ya que ambos mecanismos procesales se justifican en la necesidad de garantizar la efectividad del Derecho de la Unión Europea, se hace necesario contar con la participación del mayor número de sujetos intervinientes⁴²².

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con la cuestión prejudicial, en la que las observaciones de los Estados miembros, las instituciones europeas o litigantes pueden añadir nuevos elementos sobre los que se pronunciará el TJUE en la sentencia⁴²³, el

422 En el recurso por incumplimiento, los individuos o contribuyentes pueden presentar sus quejas y denunciar a los Estados miembros ante la Comisión, la Comisión no sólo tiene potestad discrecional para abrir el procedimiento, sino que en el caso que se abra, los denunciantes no son parte en el procedimiento de infracción. Vid. ENGLISCH, J., “Tax coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ”, en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. And STARINGER, C. (Eds.), *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, 2012, pp.38: “Individual taxpayers cannot file a case before the ECJ on their own motion. However, as regards the infringement procedure, the capacities of the Commission to initiate the corresponding proceedings are limited. As a consequence, not every complaint from interested parties or other information that the Commission receives with respect to a non-compliance of national law with the requirements of EU tax legislation will give rise to an infringement procedure. And even in so far as this happens, a majority of cases never reaches the ECJ, because the Member States chooses to amend its legislation based on the Commission's interpretation of secondary EU law, as is apparent from the Commission archives”.

423 Ver lo relativo al elemento plural en el Capítulo Tercero de la Segunda Parte.

escrito de interposición del recurso por incumplimiento que presenta la Comisión delimita el objeto de litigio, impendiéndose que las partes lo modifiquen, tal como se señala en *Comisión vs. Reino Unido*⁴²⁴: “A este respecto, procede recordar que las partes no pueden modificar durante el procedimiento el objeto del litigio y la fundamentación del recurso sólo debe examinarse en relación con las pretensiones contenidas en el escrito de interposición del recurso (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de septiembre de 1979, *Comisión/Francia*, 232/78, Rec. p. 2729, apartado 3, y de 6 de abril de 2000, *Comisión/Francia*, C-256/98, Rec. p. I-2487, apartado 31)”.

Es decir, la fase jurisdiccional descansa en el trabajo y conclusiones elaboradas por la Comisión durante la tramitación de la fase pre-contenciosa, delimitándose el objeto del litigio al escrito de interposición presentado por la Comisión:⁴²⁵ Para que se declare una demanda como inadmisibile, la Comisión no debe haber dejado claro los motivos sobre los que se sostiene su imputación, no permitiendo al Estado Miembro que presente adecuadamente sus métodos de defensa ni al Tribunal apreciar si se produce incumplimiento. No obstante, en la vista, se admite que la Comisión pueda especificar puntos de sus escrito de demanda, como por ejemplo ocurre en *Comisión vs. Estonia*, en la que expresamente se señala que el régimen fiscal que se impugna es exclusivamente aquel de pensiones concedidas por Estonia a jubilados no residentes⁴²⁶. En el recurso por incumplimiento, se limitaría la participación de instituciones y sujetos a los efectos de delimitar el objeto de la litis. De nuevo, queda probado, el peso preponderante de la Comisión en el desarrollo del recurso por incumplimiento.

424 Asunto C-508/03, *Comisión vs. Reino Unido*, Rec. 2006 I-03969, apartado 61. EDWARD. D. and LANE, R., *European Union Law*, op. cit., pp. 198: “The Commission cannot raise during the judicial phase any complaint not set out in the reasoned opinion or any point upon which the defendant member state has not had the opportunity to comment during the administrative phase”.

425 Asunto C-39/10, *Comisión vs. Estonia*, [todavía no publicado] de 10 de mayo 2012, apartado 24.

426 Ibid., apartado 33.

3.2.4. La duración del procedimiento

En cuanto a la duración del procedimiento, si comparamos a nivel estadístico la tramitación de la cuestión prejudicial con la fase contenciosa del recurso por incumplimiento, podemos concluir que la primera es más rápida⁴²⁷.

Las razones pueden encontrarse en la propia configuración procesal de ambos procedimientos. En el procedimiento de la cuestión prejudicial, existe en primer lugar un sólo plazo de dos meses desde la admisión de la misma para que las partes, los Estados miembros o la Comisión formulen sus observaciones (Artículo 23 del Estatuto del TJUE) sin que éstos puedan opinar sobre las observaciones presentadas por los otros, y en segundo lugar, la vista oral es opcional (Artículo 76.2 de las Reglas de Procedimiento del Tribunal). Por el contrario, lo que dotaría a la fase jurisdiccional del proceso de infracción de una menor celeridad sería los tres turnos procesales para presentar observaciones escritas ante el tribunal: (i) el primero de dos meses en manos del Estado Miembro demandado (Artículo 124 de las Reglas de Procedimiento del Tribunal); (ii) posteriormente, se contempla que la demanda y el escrito de contestación podrán completarse con una réplica del demandante y una dúplica del demandado (Artículo 127 de las Reglas de Procedimiento del Tribunal); (iii) finalmente, se da la posibilidad al resto de Estados miembros o instituciones europeas a que formulen alegaciones (Artículo 132 de las Reglas de Procedimiento del Tribunal). Si esto se suma que la vista oral en los procedimientos de infracción tiene lugar en la mayoría de los casos⁴²⁸, y que es necesario

427 Ver página 3 de la Memoria de funcionamiento del TJUE correspondiente al período 2013: “So far as concerns the duration of proceedings, the statistics are very positive. In the case of references for a preliminary ruling, the average duration amounted to 16.3 months. The slight increase compared with 2012 (15.6 months) is not regarded as statistically significant. The average time taken to deal with direct actions and appeals was 24.3 months and 16.6 months respectively. It is true that, in the case of direct actions, the duration of proceedings increased significantly in 2013 compared with the previous year (19.7 months). The Court indeed remains vigilant in this regard, but initial statistical analyses show that the increase is, rather, attributable to short-term factors over which the Court has only very limited control”.

428 ROELS, W., “Litigating EU Tax Law before the Court of Justice of the European Union: A European Commission Practitioner’s perspective”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 21: “Whereas a hearing is often dispensed with in the case of a preliminary ruling, this is much less often the case in

traducir y transmitir a cada una de las partes las observaciones remitidas en los tres turnos de observaciones anteriores, podemos deducir porque las cuestiones prejudiciales son resueltas con una mayor celeridad.

No obstante, y si bien la tramitación de las cuestiones prejudiciales es más rápida, no podemos descartar que dado que en materia fiscal los ordenamientos jurídicos nacionales se articulan en torno a una fase administrativa y otra jurisdiccional con varias instancias jurisdiccionales, es frecuente que el TJUE resuelva una cuestión prejudicial sobre normativa y hechos con mucha antigüedad. De modo que en el momento que el Tribunal dicta la sentencia⁴²⁹ que resuelve la cuestión prejudicial planteada, puede ocurrir que la norma en cuestión ya ha sido modificada o derogada.

3.2.5. El impacto de las sentencias

Como hemos mencionado en los apartados diferentes, existe una separación tajante entre la cuestión prejudicial y el recurso por incumplimiento, previsto en el artículos 258 a 260 del TFUE. Sin embargo, ambos procedimientos pueden desembocar en una sentencia del TJUE que declare la oposición o incompatibilidad de una determinada normativa nacional al Derecho de la Unión Europea. Es decir, tal como fue señalado por el TJUE en una de sus primeras sentencias, *Humblet*⁴³⁰, el TJUE se declara incompetente para anular un acto legislativo o administrativo de los Estados miembros. La sentencia del Tribunal ya resuelva una cuestión prejudicial o un recurso por incumplimiento, implica que serán los Estados miembros quienes deban adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia⁴³¹.

infringement cases, where a hearing is organized in an overwhelming majority of cases”.

429 Ibid., pp.21:”An eloquent and recent example of such situation is the litigation in the German courts giving rise to preliminary reference C-47/12, *Kronos International*, where the relevant facts go back to the income tax years 1991 to 2001, and are still pending at the time of writing”.

430 Asunto 6/60, *Humblet*, Rec. 1960 01125.

431 MATERNE, T., *La procédure en manquement d'État*, Larcier, Bruxelles, 2012, pp. 331:”*La suppression de la situation illégale au regard du droit de l'Union, par l'abrogation d'actes nationaux, par l'adoption d'actes dont l'omission a donné lieu à l'infraction ou par la modification d'un comportement, relève donc exclusivement de la compétence de l'État membre”.*

En relación con la cuestión prejudicial, y como hemos visto en el Capítulo anterior, puede ocurrir también que, o bien el Tribunal delegue en el órgano jurisdiccional remitente la resolución de la cuestión prejudicial (i.e. aplicación de los principios de equivalencia o efectividad en el enjuiciamiento de las medidas procesales nacionales que el Tribunal delega en los órganos jurisdiccionales nacionales) o bien, que la cuestión quede excesivamente abierta eludiendo contestar con claridad al órgano remitente⁴³². Sin embargo, esta circunstancia no ocurre en relación con los recursos por incumplimiento, ya que el Tribunal siempre se pronuncia expresamente sobre si la normativa nacional se opone o no al Derecho de la Unión Europea, resultando claro del fallo que el Estado miembro ha incumplido o no sus obligaciones respecto al Tratado.

Las sentencias obtenidas a través de estos dos procedimientos de “*enforcement*” no son meramente declarativas, sino que su vocación erga omnes hace que desplieguen efectos inmediatos en las jurisdicciones nacionales. En virtud del principio de cooperación leal previsto en el artículo 4.3 del TUE⁴³³, se obliga al Estado Miembro a dar cumplimiento a la sentencia recibida de Luxemburgo. En relación con el recurso por incumplimiento, el propio TJUE ha señalado que el Estado Miembro debe abstenerse de manera inmediata de aplicar la norma que ha sido declarada incompatible con el Derecho de la Unión y de adoptar las medidas oportunas para restaurar la aplicación del Derecho de la Unión Europea⁴³⁴. En el caso de que una cuestión prejudicial, expresamente no se recoge en el

432 A estos supuestos, nos referiremos en el Capítulo Segundo de la Segunda Parte como los “*open-ended*” cases.

433 WATHELET, M., *Contentieux européen*, Larcier, Bruxelles, 2010, pp. 15: “*Tout d'abord, la coopération loyale impose aux États d'exécuter le droit de l'Union européenne, soit par l'intervention de leurs services administratifs, soit par la mise en vigueur de règles nationales d'application. Ensuite, la coopération loyale oblige les États à prévoir des sanctions pour assurer l'application effective du droit de l'Union européenne dans l'hypothèse, très fréquente, où il n'en prévoit pas lui-même. Enfin, c'est le même principe qui fonde la compétence des juges nationaux amenés à se prononcer sur l'exécution des deux premières obligations*”.

434 Vid. Asunto 48/71, *Comisión vs. Italia*, 1972 00529. MATERNE, T., *La procédure en manquement d'État*, op. cit. , pp. 332: “*Mais en réalité, la portée d'un arrêt en manquement dépasse de loin le stade déclaratoire...L'arrêt de la Cour paralyse donc l'application de la règle nationale déclarée contraire au droit de l'Union*”.

cuerpo de la sentencia que el Estado Miembro debe abstenerse de aplicar una norma incompatible con el Derecho de la Unión Europea, ya que como hemos visto, la sentencia tiene un destinatario único: se dirige al juez que formuló la pregunta. Sin embargo, la sentencia tiene un efecto de radiación sobre el ordenamiento jurídico nacional⁴³⁵, al igual que una sentencia que resuelve un recurso por incumplimiento. Esto provoca que el Estado Miembro, cuando reciba una sentencia del TJUE que resuelva una cuestión prejudicial tenga que modificar su legislación nacional para adaptarse⁴³⁶.

Esta equiparación de efectos de las sentencias resueltas en virtud de los procedimientos previstos en los 258-260 y 267 del TFUE se aplica en primer lugar a la posibilidad de limitar los efectos temporales de las sentencias. En relación con las cuestiones prejudiciales planteadas, veremos como el TJUE en casos excepcionales, y en fiscalidad directa de manera muy esporádica, acuerda limitar el efecto temporal de las sentencias⁴³⁷. En relación con los recursos por incumplimiento, se ha planteado ante el Tribunal si era factible limitar el efecto temporal de las sentencia. En *Comisión vs. Bélgica*⁴³⁸, el TJUE realiza una importante equiparación entre ambos procedimientos⁴³⁹. Siempre que el Estado Miembro, en un recurso por incumplimiento, pruebe expresamente que se dan alguna de las causas previstas para limitar los efectos temporales de las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales, el TJUE podrá acordarlo. En relación con el recurso

435 BROBERG, M. and FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 440: "For instance, a preliminary ruling finding that a given national tax measure is incompatible with Community law may be so straightforward and unconditional that the relevant tax authorities on the basis of Community law have an obligation to stop enforcing the national tax measure even before the national court has ruled on the matter"; LENAERTS, K., ARTS, D. and MASELIS, I. *Procedural Law of the European Union*, op. cit., pp. 133: "Secondly, the purpose for which the preliminary rulings procedure exists, which is to secure uniformity in the application of Community law throughout the Member States, would be defeated if were to be considered that a ruling under Article 234 had not binding effect at all except in the case in which it was given".

436 Véase Capítulo Tercero de la Segunda Parte.

437 Véase Capítulo Tercero de la Segunda Parte.

438 Asunto C-387/11, *Comisión vs. Bélgica*, [todavía no publicado] de 25 de octubre de 2012, apartados 90.

439 MATERNE, T., *La procédure en manquement d'État*, Larcier, Bruxelles, 2012, pp. 337: "La Cour en semble en tout cas pas exclure que, à supposer que les arrêts rendus au titre de l'article 258 TFUE aient les mêmes effets que ceux rendus au titre de l'article 267 TFUE, des considérations de sécurité juridique puissent rendre nécessaire, à titre exceptionnel, la limitation de leurs effets dans le temps".

por incumplimiento, el TJUE aún no ha acordado limitar el efecto retroactivo de una sentencia y las razones para ello, pueden basarse en que no vale exclusivamente alegar el riesgo de graves repercusiones económicas, ya que esto menoscabaría la protección jurisdiccional de los interesados a obtener una reparación por los daños⁴⁴⁰.

En segundo lugar, esta equiparación de efectos entre la cuestión prejudicial y el recurso por incumplimiento se extiende a la posibilidad de exigir la responsabilidad del Estado Miembro por el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. El derecho de los particulares a obtener una reparación por las vulneraciones que un Estado Miembro haya hecho del Derecho de la Unión ante la jurisdicción nacional no está vinculado a la existencia de un recurso por incumplimiento⁴⁴¹. Basta que se cumplan los tres requisitos exigidos en *Brasserie du pechêur*⁴⁴² para que se pueda exigir la responsabilidad patrimonial del Estado.

La única diferencia sustancial entre ambos procedimientos tiene lugar en los supuestos que no exista un cumplimiento espontáneo de la sentencia recibida del TJUE. Aunque por regla general, el órgano jurisdiccional nacional cumple con la sentencia del TJUE⁴⁴³ que

440 Ibid., pp. 338. Ver Asunto C-426/98, *Comisión vs. Grecia*, Rec 2002 I-2793, apartado 42: "Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque, con carácter excepcional, puede, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar los efectos en el tiempo de una sentencia por la que declare la existencia de un incumplimiento por parte de un Estado miembro de una de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario, las consecuencias económicas que pudieran derivarse para un Gobierno de una sentencia del Tribunal de Justicia no han justificado jamás, por sí mismas, semejante limitación. Limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los particulares deducen del Derecho comunitario (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de septiembre de 1998, *Comisión/Francia*, C-35/97, Rec. p. I-5325, apartados 49 y 52)".

441 MATERNE, T., *La procédure en manquement d'État*, op.cit., pp. 335: "En ce sens, l'action en dommages et intérêts a un caractère autonome par rapport à la procédure en manquement"; WATHELET, M., *Contentieux européen*, Larcier, Bruxelles, 2010, pp. 258: "Mais, il est clair que le droit pour les particuliers d'obtenir réparation en découle pas directement d'un arrêt de manquement". Ver asimismo el Asunto C-445/06, *Danske Slagterier*, Rec. 2009 I-02119, apartado 39.

442 Asunto C-46/93 y C-48/93, *Brasserie du pechêur et Factortame*, Rec.1996 I-01029, apartado 51.

443 BROBERG, M. and FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 433: "Studies show that national courts only very rarely take issue with the result arrived at in the preliminary ruling. Examples of non-compliance are rare and so to the extent that there is a genuine enforcement problem related to the preliminary ruling procedure this does not lie in failure to comply with

resuelve una cuestión prejudicial, si esto no tiene lugar, teóricamente, cabría articular el mecanismo de la responsabilidad del Estado Miembro mediante un recurso por incumplimiento⁴⁴⁴. Pero, lo cierto es que en la práctica aún no ha sido puesto en marcha por la Comisión. En relación con el recurso por incumplimiento, la principal diferencia es que el artículo 260.2 del TFUE sí atribuye a la Comisión la posibilidad de dirigirse al TJUE nuevamente para exigir la imposición de sanciones económicas (suma a tanto alzado o una multa coercitiva). Se trata de un procedimiento especial de ejecución de sentencias⁴⁴⁵, que no está previsto para la ejecución de cuestiones prejudiciales en los supuestos en los que el órgano jurisdiccional nacional no cumpla con lo resuelto por el TJUE. Este procedimiento de ejecución de sentencias “ad hoc” instaurado en el TFUE para lograr la plena efectividad del Derecho de la Unión Europea no ha sido empleado hasta la fecha en asuntos pertenecientes al campo de la fiscalidad directa.

En conclusión, en cuanto al impacto de las sentencias del TJUE debemos señalar dos puntos. En primer lugar, a diferencia de los recursos por incumplimiento en los que la respuesta del Tribunal declara siempre si la normativa nacional es contraria o no al Derecho de la Unión Europea, en las cuestiones prejudiciales podemos encontrar respuestas del Tribunal más abiertas, que o bien delegan en el órgano jurisdiccional

the Court's preliminary ruling in those cases where a question has been referred; rather it stems from those cases where Community law is being ignored without the national court making a preliminary reference”.

444 Ibid., pp. 432: “Moreover, failure to comply with a preliminary ruling can constitute such a serious infringement of Community law that it will trigger State Liability...A Member State may even more readily incur liability if a national court obtains a preliminary ruling from the Court of Justice and thereafter decides on the case in the main proceedings in a way which is obviously contrary to the preliminary ruling”; LENAERTS, K., ARTS, D. and MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, op. cit., pp. 131: “In the event that the national court fails to comply with its obligation to follow the judgment giving the preliminary ruling, that court, as an institution of its Member State, will be in breach of Community law. This means that proceedings may be brought against that Member State under articles 226 to 228 of the E.C. Treaty”.

445 MATERNE, T., *La procédure en manquement d'État*, op.cit., 2012, pp. 350: “En ce sens, la procédure de l'article 260, paragraphe 2, TFUE est à considérer comme une procédure judiciaire spéciale d'exécution des arrêts, comme l'a soulevé l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans ses conclusions dans la première affaire qu'a tranchée la Cour en vertu de cette procédure”. Ver las Conclusiones de 28 de septiembre de 1999 del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer al Asunto C-387/97, *Comisión vs. Grecia*, Rec. 2000, I-05047, apartados 32 y 33; WATHELET, M., *Contentieux européen*, op. cit., 2010, pp. 152 y 153.

remitente la solución final o, simplemente eluden contestar con claridad la cuestión planteada. En segundo lugar, en la práctica, podemos hablar de una plena equiparación entre los efectos que se anudan a sentencia del TJUE que resuelve una cuestión prejudicial y un recurso por incumplimiento, salvo en lo relativo al procedimiento previsto en el artículo 260.2 TFUE para la ejecución forzosa.

3.3. Conclusión

Pese a que la cuestión prejudicial y el recurso por incumplimiento velan por la efectividad o el “*enforcement*” del Derecho de la Unión Europea, existen diferencias fundamentales en cuanto a su fundamentación. La cuestión prejudicial es el mecanismo procesal vinculado a la protección de la tutela judicial efectiva, es decir a la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga a los individuos. Sin embargo, el recurso por incumplimiento tiene otra finalidad: garantizar que los Estados miembros cumplan con el Derecho de la Unión. Es decir, es un recurso esencial para la supervivencia de la propia Unión Europea, evitando que los Estados miembros no cumplan con los objetivos y compromisos alcanzados en los Tratados⁴⁴⁶. Dada la distinta naturaleza de ambos procedimientos de “*enforcement*”, existe pues, una separación radical de ambos procedimientos. Sin embargo, también hemos visto en este Capítulo, como se producen lógicas sinergias entre ambos procedimientos: la Comisión suele esperar a que se resuelva la cuestión prejudicial planteada para abrir la fase jurisdiccional, se emplea la misma argumentación jurídica o a los efectos de limitar temporalmente los efectos de las sentencias.

446 El recurso por incumplimiento no tiene como misión la defensa del principio de tutela judicial efectiva. TIMMERMANS, C.W.A., “Judicial Protection against the Member States: Articles 169 and 177 revisited”, en BLOKKER, N.M and MULLER, S. (Eds.), *Institutional dynamics of European integration: essays in honour of Henry G. Schermers Vol. II*, Martinus Nijhoff Publishers, Dordrecht, 1994, pp. 397: “It is an instrument for settling conflicts regarding the observance of Community law, between the Community, represented by the Commission, and a Member State. As is rightly said in legal textbooks, it is an “international” procedure, the object of which is not in the first place to ensure legal protection of individual interests of the Community citizen”.

Esta principal diferencia en cuanto a la finalidad del mecanismo justifica las principales diferencias analizadas. En el desarrollo del recurso por incumplimiento ante el TJUE, la Comisión acusa y presenta pruebas que demuestran que se ha producido un incumplimiento y el Estado Miembro en cuestión se defiende. Es la Comisión, quien limita en el escrito de interposición el objeto del litigio, sin que puedan añadirse nuevas cuestiones en la tramitación del recurso por incumplimiento. El Tribunal asume un rol de árbitro a los efectos de enjuiciar tanto las pruebas que la Comisión ha acumulado durante la fase pre-contenciosa, como las justificaciones aportadas por los Estados miembros de que dichas medidas restrictivas se encontraban justificadas. El recurso por incumplimiento se articula en torno al principio de contradicción procesal. Esta función no es la misma cuando el Tribunal resuelve cuestiones prejudiciales, ya que como hemos visto asume mayores cotas de libertad desempeñando un rol más activo, aplicando por ejemplo el test de proporcionalidad, o entrando a valorar las justificaciones presentadas, e incluso en algunos casos, creando nuevas. Este papel más activo o libre del Tribunal en la resolución de las cuestiones prejudiciales será una de las notas características del modelo de cooperación judicial aplicable en la fiscalidad directa, y que describiremos en la Parte Tercera de este trabajo.

Por último, en cuanto a los efectos de las sentencias recaídas en uno y otro procedimiento, debemos destacar que a diferencia de lo que puede ocurrir con las cuestiones prejudiciales en las que pueden existir cuestiones abiertas o el Tribunal delega en el órgano jurisdiccional remitente la solución del problema, en los recursos por incumplimiento, el Tribunal siempre determina si se ha producido o no un incumplimiento del Estado Miembro de sus obligaciones previstas en el Tratado. A la recepción de una sentencia del TJUE, ya sea por por medio del artículo 258 TFUE o el artículo 267 del TFUE, los contribuyentes podrán accionar los mecanismos procesales para exigir la responsabilidad patrimonial por incumplimiento del Estado Miembro del Derecho de la Unión Europea o la devolución de ingresos indebidos. Dado que el recurso

por incumplimiento tiene como finalidad determinar si un Estado ha incumplido sus obligaciones con respecto al Tratado, en el caso que el Estado no cumpla con la sentencia recaída, el 260.2 del TFUE contempla un procedimiento “ad hoc”, que permitiría abrir un trámite de ejecución de la sentencia e imponer una multa al Estado Miembro incumplidor. Este trámite no existe en relación con las cuestiones prejudiciales, ya que el artículo 267 TFUE no se asocia pues a una idea de condena al Estado Miembro por incumplir sus obligaciones con respecto al Tratado, sino a la protección de los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga a los individuos. En el caso excepcional, que un Estado Miembro no cumpla con lo establecido en la cuestión prejudicial, los individuos siempre podrán accionar los mecanismos de devolución de ingresos indebidos, o la responsabilidad patrimonial.

En conclusión, tal como señala TIMMERMANS⁴⁴⁷, tanto el artículo 258 TFUE como el artículo 267 del TFUE se complementan al efecto de conseguir la plena efectividad del Derecho de la Unión Europea. Cada uno desde una perspectiva distinta: el artículo 258 TFUE poniendo al Estado Miembro en el centro, y el artículo 267 TFUE situando al individuo en el centro.

447 Ibid., pp.406.

PARTE SEGUNDA
LA CRISIS DE LA
CUESTIÓN
PREJUDICIAL

Tal como hemos señalado en la Introducción de este trabajo, citando a PESCATORE, la cuestión prejudicial no es un mero procedimiento de consulta, sino que instaura un sistema de diálogo institucional entre el juez nacional y el TJUE. Un diálogo, que desde sus orígenes, es el foco de una fuerte tensión, pues por un lado rige el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea consignado en *Costa v. Enel*⁴⁴⁸, y por otro lado existe una ausencia de una subordinación estructural entre ambas jurisdicciones⁴⁴⁹.

La fundamentación de la primacía del Derecho de la Unión Europea sobre el derecho nacional genera un profundo desacuerdo: si el TJUE justifica la primacía en la existencia *per se* del Derecho de la Unión Europea y en la necesidad de salvaguardar su *effet utile*⁴⁵⁰, los Estados miembros por el contrario justifican dicha primacía en una autorización de

448 Asunto 6/64, *Costa v. Enel*, Rec 1964 585. Este principio de primacía deriva en el razonamiento del Tribunal en que estamos en presencia de un nuevo orden de derecho internacional en el que los Estados miembros han limitado su soberanía. Por lo tanto no puede prevalecer una norma nacional sobre el Derecho de la Unión, pues se estaría mermando el propio concepto de Comunidad. Vid. FENNELLY, N., "The European Court of Justice and the doctrine of supremacy: Van Gend en Loos; Costa v. Enel; Simenthal", en AZOULAI, L. y POIARES MADURO, M. (dir.), *The Past and Future of EU Law: the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, Hart Publishing, 2010, pp.45: "The visionary approach has undoubtedly triumphed. It proceeds from the premise, established in Van Gend en Loos, that the community constitutes a new legal order of international law and that, as established in Costa v. Enel, the law stemming from the Treaty constitutes an independent source of law of a special and original nature. The consequence was that it was not possible for the Member States to accord precedence to a unilateral and subsequent measure over a legal system accepted by them on a basis of reciprocity".

449 SIMON, D., *Le système juridique communautaire*, PUF, 3^o edición, París, 2001, pp. 661: "Ce mécanisme est destiné à résoudre la contradiction existentielle entre la hiérarchie normative qui caractérise les rapports entre ordres juridiques communautaires et nationaux d'une part, et d'autre part, l'absence de subordination structurelle entre les juridictions communautaires et nationales"; Asimismo, PORTA, J., *La réalisation du droit communautaire*, tome II, LGDJ, Paris, 2007, pp. 742. HOFMANN, H.CH., « Conflicts and integration : revisiting Costa v. Enel and Simenthal II », en AZOULAI, L. y POIARES MADURO, M. (dir.), *The Past and Future of EU Law: the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, op. Cit., pp. 60: "This tension results from a dichotomy between, on one hand, a rule of conflict, and on the other, the notion of the integration of legal systems". PERNICE, I., « *Costa v. Enel and Simenthal : Primacy of European Law* », en AZOULAI, L. y POIARES MADURO, M. (dir.), *The Past and Future of EU Law: the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, Hart Publishing, 2010, pp.47-59.

450 BARENTS, R., *The autonomy of Community Law*, Kluwer, The Hague, 2004, pp. 271: "The indivisibility of Community law (its Community character) implies that its character as law cannot be derived from national legal orders or from acts by Member States which find their legal basis in national constitutions".

sus respectivos derechos nacionales, y en particular de sus respectivas constituciones⁴⁵¹. Esta diversa fundamentación de la primacía del Derecho de la Unión Europea ha generado diversas concepciones que tratan de esclarecer las relaciones entre el derecho nacional y este derecho supranacional. A un visión de sistemas jurídicos en clara competición o colisión (“*competing legal systems*”)⁴⁵², se confronta otra visión que podría calificarse como inter-institucional: “...*the existence and nature of supra-state law is to be found in the interactions, or what we call relations, of mutual reference, between EU institutions which share and exchange norms and normative powers to create, apply and enforce norms*”⁴⁵³. Es esta última concepción inter-institucional basada en “*mutual reference*” entre diversos órdenes jurídicos la que explica que el principio de primacía no imponga una subordinación jerárquica del Derecho nacional al Derecho de la Unión Europea, sino que en caso de conflicto entre ambos, se debe dejar inaplicado el derecho nacional⁴⁵⁴. Asimismo, esta concepción inter-institucional o pluralista justifica que exista un cumplimiento espontáneo del Derecho de la Unión por parte de los Estados miembros, mediante la implementación de directivas, o bien, por los jueces o tribunales nacionales en la resolución de sus asuntos que se le planteen. En conclusión, partiendo de una

451 Sobre las repercusiones en cuanto a la fundamentación de la primacía como “*rival supremacy claims*” véase CULVER, K. And GIUDICE, M., “Not a System but an Order. An Inter-Institutional View of European Union Law”, in DICKSON, J. And ELEFTHERIADIS, P., *Philosophical Foundations of European Union law*, Oxford University Press, 2012, pp. 54-76.

452 Ibid., pp.57. Sobre la aplicación de este modelo kelnesiano de competing legal orders, véase BARENTS, R., *The autonomy of Community Law*, Kluwer, The Hague, 2004, pp. 268-269.

453 Ibid., pp. 68. Sobre esta visión inter-institucional véase también POIARES-MADURO, M., “Contrapunctual Law: Europe’s Constitutional Pluralism in action” , in WALKER, N., *Sovereignty in Transition*, Hart Publishing, Oxford, 2003.

454 Esta interpretación de la primacía coincide con el “*Heterarchical Model*” según se describe por AVBELJ, M., “Supremacy or primacy of EU Law : (Why) does it matter?”, *European Law Journal* 2011, v. 17, n. 6, November, pp.744-763. Vid. pp. 750: “*The autonomous legal orders of European integration constitute a common whole, but are not part of a single European classical hierarchical pyramid of legal sources. The relationship between them is heterarchical and is instead of principle of supremacy governed by the principle of primacy. The principle of primacy is a trans-systemic principle, which regulates the relationship between the autonomous legal orders, ie between the two sovereign levels in European integration. Primacy is a unique feature of EU law, the consequence of its recognised special autonomous nature. Without primacy, the uniform executive force of EU law in every Member State as well as its effectiveness as a prerequisite of being law (effet utile), would be hampered and its very existence would be called into question. To avoid that the principle of primacy requires that in the case of a conflict between the EU and national law the conflicting national legal provisions, irrespective of their form and time of entry into force, must be disapplied*”.

concepción inter-institucional, el principio de primacía expresado en *Costa v. Enel* implica, tal como se señala en *Simmenthal*⁴⁵⁵, que el juez nacional no debe aplicar la norma nacional cuando sea contraria al Derecho de la Unión Europea⁴⁵⁶.

El juez nacional debe inaplicar la norma nacional cuando sea contraria al Derecho de la Unión Europea, y el TJUE sólo es competente para realizar una interpretación en abstracto de este derecho. Estamos pues ante una clara separación de funciones entre el TJUE y el órgano jurisdiccional nacional, cuya fórmula la encontramos en *Costa v. Enel*: “Considerando, sin embargo, que el artículo 177, fundado en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, no permite a éste enjuiciar los hechos del asunto, ni valorar los fundamentos jurídicos y fines de la petición de interpretación”⁴⁵⁷. Corresponderá por tanto al órgano jurisdiccional nacional plantear la cuestión prejudicial y aplicar la interpretación del Derecho de la Unión Europea que le llegue del Tribunal al caso concreto. En otras palabras, el respeto de una estricta separación de funciones permitiría a los órganos jurisdiccionales entrar en el diálogo con el TJUE de manera voluntaria, admitiendo la primacía del Derecho de la Unión Europea, pero reservándose la aplicación de la sentencia recibida de Luxemburgo al caso concreto. Así lo señala LENAERTS⁴⁵⁸: “There

455Asunto 106/177, *Simmenthal*, Rec 1978 00629, apartado 17.

456 AVBELJ, M., “Supremacy or primacy of EU Law : (Why) does it matter?”, op. cit., .pp 751: “Disapplication is thus an exclusive outcome of the principle of primacy. The consequences for national law beyond disapplication are left to the discretion of national authorities and to their procedural autonomy exercised within the limits set by the national law. Primacy is therefore not about validity and can not lead to the national law’s invalidation, the same, of course, applies vice versa. As the ECJ can never invalidate national law, so the national courts cannot invalidate EU law”.

457 Vid. Asunto 20/64, *Albatros*, Rec. 1965 29, p.34-35. Vid. Comentarios sobre esta sentencia en NAÔMÉ, C., *Le renvoi préjudiciel en droit européen*, 2^o edition, Larcier, Bruxelles, 2010, pp. 114; Asunto 100/64, *Van der Veen*, Rec. 1964 1105; Asunto 20/67, *Kunstmühle Tivoli*, Rec. 1968 293; Asunto 13/68, *Salgoil*, Rec. 1968 661; Asuntos Acumulados 36/80 y 71/80, *Irish Creamery Milk Suppliers Association*, Rec. 1981 00735, apartado 5; Asunto C-338/85, *Pardini Fratelli*, Rec. 1988 2041, apartado 8;

458 LENAERTS, K., “Form and Substance of the Preliminary Rulings Procedure”, en BLOKKER, N.M. and MULLER, S. (dir.), *Institutional dynamics of European integration: essays in honour of Henry G. Schermers*, vol. II, 1994, pp. 355; DE LA MARE, T., and DONNELLY, C., “Preliminary rulings and EU legal integration: evolution and stasis”, en CRAIG, P. and DE BURCA, G. (Eds.), *The Evolution of EU Law*, Oxford, New York, 2^o Edition, 2011, pp. 376: “In Craig and De Burca’s terminology, the textual provision for preliminary references – including the Lisbon Treaty – reveals an allocation of roles that is both horizontal and bilateral”.

is no hierarchical relationship between the Court of Justice and national courts, but only one of cooperation, each court performing its proper function: the Court of Justice interprets Community law at the request of national courts which apply that law – as interpreted – to the cases they have to decide”.

En consecuencia, la primacía del Derecho de la Unión Europea, entendida como la obligación de no aplicar disposiciones nacionales que le sean contrarias descansa en un marco procesal, la cuestión prejudicial, construida sobre la base de la separación de funciones. Sin embargo, en la práctica, y como ya se empieza a constatar en la extensa literatura de los años noventa⁴⁵⁹, se empiezan a observar una serie de cambios fundamentales o tensiones en el modelo de cuestión prejudicial contemplado en el artículo 267 TFUE. Estas tensiones vienen a expresar de una manera clara que no nos encontramos ante un diálogo genuino “*between two equal partners*⁴⁶⁰”. Podemos citar los siguientes ejemplos: en *Köbler*⁴⁶¹, el TJUE interpreta que podría exigirse responsabilidad a Estado Miembro por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea en los supuestos en los que los tribunales nacionales de última instancia no planteasen la cuestión prejudicial; o simplemente el hecho de rechazar o inadmitir una cuestión prejudicial planteada por el órgano judicial nacional. En relación con este último punto, resulta significativo como el hecho que el Tribunal inadmitiese una cuestión prejudicial – *Telemarsicabruzzo*⁴⁶² - al no disponer de una adecuada descripción de los hechos

459 BARNARD, C. and SHARPSTON, E., “The changing face of article 177 references”, *Common Market Law Review* 34, 1997, pp. 1113-1171; KOVAR, R., “L’évolution de l’article 177 du Traité CE”, en VANDERSANDEN, G. (dir.), *La réforme du système juridictionnel communautaire*, Ed. de l’Université de Bruxelles, 1994, p. 35 (artículo recopilado en *Itinéraire d’un juriste européen*, Bruylant, 2010, pp. 275); MANCINI, G.F. and KEELING, D.T., “From CILFIT to ERT: the Constitutional challenge facing the European Court”, *Yearbook of European Law*, 1991, pp. 1 y ss. ; LENAERTS, K., “Form and Substance of the Preliminary Rulings Procedure”, op. cit.

460 Resulta a nuestros efectos muy interesante la clasificación de los distintos diálogos jurisdiccionales que se dan en el espacio europeo realizada por A. Rosas. Si bien no existe una relación vertical jerárquica entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales, dicha relación se cataloga como de “special relationship”. Véase ROSAS A., “The European Court of Justice in Context: Forms and Patterns of Judicial Dialogue”, *European Journal of Legal Studies*, Vol.1, No.2, 2007.

461 Asunto C-224/01, *Köbler*, Rec. 2003 I-10239.

462 Asuntos Acumulados C-320-322/90, *Telemarsicabruzzo SpA v. Circostel*, Rec.1993 I-393.

suministrados por el órgano judicial, fue visto por O'KEEFFE como un ataque al llamado “espíritu de cooperación del artículo 177 del Tratado de Roma”⁴⁶³, señalado por el Abogado General Mancini en sus Conclusiones en *Pretore di Salò*⁴⁶⁴, en la medida en que podía haber requerido al órgano jurisdiccional nacional que suministrase nuevos datos, en vez de simplemente inadmitir la cuestión presentada.

Nuestro objetivo en esta Primera Parte es analizar como se produce la progresiva erosión de este principio de separación de funciones, en un particular campo, como es la fiscalidad directa. El objetivo no es otro que el de responder cuáles son los roles, funciones y competencias tanto del TJUE, como de los órganos jurisdiccionales nacionales en el marco de la cuestión prejudicial. Para ello, en los tres primeros capítulos de esta Parte Primera, procedemos a deconstruir el marco de diálogo jurisdiccional entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales en un perspectiva tridimensional, agrupando las tensiones existentes en tres grandes crisis.

En el Primer Capítulo, abordaremos la crisis orgánica. En este capítulo respondemos a la pregunta ¿Quién dialoga? A partir de *Vaassen-Göbbels*⁴⁶⁵, veremos cómo es el propio TJUE quien delimita y acota la noción de órgano jurisdiccional que puede plantear una cuestión prejudicial. En el campo fiscal, se plantea una rica problemática de órganos, principalmente de tipo administrativos con competencia para resolver litigios tributarios, y cuya legitimación para plantear cuestiones prejudiciales ha generado variadas, y no del todo coherentes respuestas por parte del Tribunal. Las contradicciones internas en el

463 O'KEEFFE, D., “Is the spirit of article 177 under attack?”, *E.L. Rev.*23(6), 1998, pp. 509-536. Más recientemente, y subrayando la necesidad de demandar que el TJUE requiera una mayor cooperación del juez nacional SARMIENTO, D., “Amending the Preliminary Reference Procedure for the Administrative Judge”, *Review of European and Administrative Law* 2, n.º 1, 2009, pp. 42: “When such data are lacking, the ECJ has employed an irregular approach, sometimes requesting further information from the national court, or, in the worse of cases, declaring the references inadmissible. This latter course is becoming more frequent and worrying, and one wonders why the ECJ does not demand more cooperation from the referring judge before reaching the most drastic of results”.

464 Conclusiones del Abogado General Mancini, en el Asunto 14/86, *Pretore di Salò v. Persons unknown* Rec. 1987 2545.

465 Asunto 61/65, *Vaassen-Göbbels*, Rec.1966 261.

manejo de los elementos o atributos de la noción de órgano jurisdiccional del artículo 267 TFUE redundan en beneficio del Tribunal, quien es el que tiene la última palabra.

En el segundo lugar, exponemos la crisis funcional, respondiendo a la pregunta ¿Cuál son las funciones del TJUE y de los tribunales nacionales en ese diálogo? Al tener el Tribunal que contrastar su interpretación de las libertades fundamentales de circulación (Derecho Primario) con preceptos extraídos de los ordenamientos jurídicos nacionales, se produce, como veremos, de manera natural una progresiva penetración por parte del Tribunal en el sustrato fáctico y normativo suministrado por el órgano jurisdiccional nacional. Dado que la interpretación en abstracto del Derecho de la Unión Europea no es posible, este Capítulo explora cómo el Tribunal se va posicionando cada vez más como tribunal encargado de resolver sobre el fondo de los litigios tributarios.

Por último, el Tercer Capítulo disecciona la crisis normativa, respondiendo a la pregunta sobre los efectos que provoca este diálogo entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales.

CAPÍTULO PRIMERO

LA CRISIS ORGÁNICA

1.1. Introducción

En este capítulo, nos adentramos en el análisis del concepto de órgano jurisdiccional contenido en el artículo 267 TFUE. Bajo esta denominación de crisis orgánica, queremos hacer referencia a que si bien el Tribunal ha incluido dentro del artículo 267 del TFUE organismos, que tradicionalmente no se encuentran adscritos al poder judicial de los Estados miembros, los criterios empleados para determinar si está en presencia de un órgano jurisdiccional legitimado han fluctuado mucho a lo largo de la jurisprudencia. De este modo, se ha impuesto una visión excesivamente casuística y flexible, imposibilitando que se puedan extraer conclusiones *a priori*. Esta inseguridad jurídica que se desprende del *case law* redundando en la discrecionalidad del Tribunal a los efectos de decidir la legitimación para plantear una cuestión prejudicial.

El Capítulo se estructura en tres apartados. En el apartado 1.2., nos adentramos en la fundamentación del carácter autónomo del concepto de órgano jurisdiccional con el objetivo de reflejar las razones que le mueven al Tribunal para definir este concepto. En el apartado 1.3., tras describir la tipología de los órganos que tienen incidencia en la fiscalidad, profundizamos en los criterios empleados por el Tribunal a los efectos de detectar las posibles inconsistencias.

Por último, con base en lo anterior, el epígrafe 1.4., a modo de conclusión, nos sirve para subrayar la discrecionalidad del Tribunal en este campo.

1.2. Un concepto autónomo de órgano jurisdiccional

Uno de los primeros puntos de fricción que se pueden observar del procedimiento instaurado en el artículo 267 del TFUE es la calificación de tribunal, como órgano legitimado para interponer la cuestión prejudicial ante el TJUE. Esta cuestión tiene un especial impacto en el campo de la fiscalidad, ya que en la mayoría de Estados miembros existen órganos de naturaleza administrativa, encargados de resolver cuestiones o litigios en materia tributaria, como por ejemplo en España, los Tribunales Económicos-Administrativos.

La presencia de órganos que no se encuentran adscritos al Poder Judicial no es sólo específico de la fiscalidad. Y así en otras áreas, por ejemplo, junto con órganos judiciales tienen un gran peso órganos arbitrales o de conciliación de composición variada. Si tomamos por ejemplo el Derecho del Trabajo, aunque por regla general la litigación se sustancia fundamentalmente en tribunales y juzgados pertenecientes al Poder Judicial⁴⁶⁶, en algunos países existe una instancia extrajudicial para la resolución de conflictos (i.e. órganos de conciliación laboral que suelen cumplir una función arbitral) previa a la vía judicial, y cuya legitimación para plantear una cuestión prejudicial ha sido resuelta de manera puntual por el TJUE⁴⁶⁷. Salvo estas excepciones de tribunales arbitrales o de conciliación en el ámbito laboral, serán los órganos de clara extracción jurisdiccional, quienes en su caso, han presentado las cuestiones prejudiciales que han permitido al TJUE elaborar su doctrina de no discriminación en este particular campo del Derecho del

466 Si tenemos en cuenta, los principales países europeos (Austria, Bélgica, Alemania, Chequia, Dinamarca, España, Francia, Italia, Portugal) los conflictos laborales se sustancian en sede judicial ante lo que suele ser por regla general una jurisdicción especializada en materia laboral. Esta información ha sido extraída en JAUSÀS, A., *Labour Law: a practical guide*, Globe Business Publishing, London, 2011.

467 En algunos países como por ejemplo en Italia, existen los órganos como las *commissione di conciliazione e di arbitrato*, en las que están presentes trabajadores, empresarios y la propia administración a los efectos de ofrecer una conciliación extrajudicial al problema planteado. Hasta el momento, y para el caso específico en Dinamarca, en la que este tipo de órgano de naturaleza arbitral – el Tribunal de arbitraje laboral – planteó una cuestión prejudicial, el TJUE ha resuelto favorablemente su legitimación (Asunto C-109/88, *Handels*, Rec. 1989 3199).

Trabajo⁴⁶⁸. Es frecuente, por tanto que junto a órganos jurisdiccionales pertenecientes al poder judicial de los Estados miembros, existan órganos de tipo administrativo o arbitral que planteen cuestiones prejudiciales al TJUE.

La definición del concepto de tribunal - en la versión española del TFUE, se hace referencia a “*órgano jurisdiccional*”, en la versión inglesa “*court or tribunal*” y “*une juridiction*” en la versión francesa - debe interpretarse exclusivamente en términos funcionales: un tribunal es el órgano que ejerce una función jurisdiccional⁴⁶⁹. En la propia jurisprudencia del Tribunal se observa como la determinación de si un órgano se encuentra legitimado para plantear la cuestión prejudicial se realiza en clave funcional sobre el procedimiento en concreto en el que la cuestión prejudicial ha sido planteada: “*De todo lo anterior se deduce que, para determinar si un organismo nacional, al que la ley atribuya funciones de diversa naturaleza, debe ser calificado de «órgano jurisdiccional», a efectos del artículo 267 TFUE, resulta necesario verificar cuál es la naturaleza específica de las funciones que ejerce en el contexto normativo particular en el que se ve obligado a pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie (véase el auto ANAS, antes citado, apartado 23)*”⁴⁷⁰.

468 Si tomamos los principales pronunciamientos del TJUE en materia laboral sobre la prohibición de discriminación en el trabajo, veremos que el planteamiento de la cuestión prejudicial fue realizada por un órgano perteneciente al Poder Judicial nacional. Vid. Asunto 43/75, *Defrenne II*, Rec. 1976 455 (Cour du travail de Bruxelles en Bélgica); Asunto 96/80, *Jenkins*, Rec. 1981 911 (*Employment Appeal Tribunal* en el Reino Unido); Asunto 170/84, *Bilka*, Rec. 1986 1607 (*Bundesarbeitsgericht - Federal Labour Court* en Alemania); Asunto C-262/88, *Barber*, Rec. 1990 I-1889 (*Court of appeal* en el Reino Unido); Asunto C-144/04, *Mangold*, Rec. 2005 I-9981 (*Arbeitsgericht München* en Alemania); Asunto C-54/07, *Feryn*, Rec. 2008 I-5187 (*arbeidshof te Brussel* o Tribunal de Primera Instancia de lo Social de Bruselas en Bélgica); Asunto C-303/06, *Coleman*, Rec. 2008 I-5603 (*Employment Tribunal* en el Reino Unido); Asunto C-388/07, *Age concern England*, Rec. 2009 I-1569 (*High Court of Justice, Queen's Bench Division*, en el Reino Unido); Asunto C-361/12, *Carmela Carratù*, [todavía no publicado] de 12 diciembre 2013 (*Tribunale di Napoli* en Italia).

469 KOVAR, R., “La notion de juridiction en droit européen”, en *Gouverner, administrer, juger, Liber Amicorum Jean Waline*, Dalloz, 2002, pp. 607-628. Dicho artículo está recopilado en KOVAR, R., *Itinéraire d'un juriste européen / articles choisis et rassemblés par F. Berrod et V. Constantinesco, Bruylant*, Bruxelles, 2010, pp. 321-342. En pp. 321: “*La définition de l'acte juridictionnel s'avère indissociable de celle de l'organe juridictionnel*”.

470 Asunto C-394/11, *Belov*, [todavía no publicada] de 31 de enero de 2013, apartado 40.

Antes de precisar el significado que el TJUE otorga a la noción de tribunal que ejerce una función jurisdiccional, conviene precisar que se entiende por regla general en la doctrina constitucional de los Estados miembros por un tribunal⁴⁷¹. De acuerdo a estos estudios, los tribunales disponen de la exclusiva función jurisdiccional, que puede describirse de la siguiente manera: (i) el poder o “*potestas*” de resolver los litigios o disputas planteadas por los ciudadanos o administraciones públicas en cumplimiento de la ley. En España, el Tribunal Constitucional considera que la función jurisdiccional no sólo existe en relación con la resolución de controversias entre las partes, sino que incluso se sitúa “*en poder decidir sobre una cuestión respecto de la que existe concierto entre las partes, acudiendo éstas al órgano judicial para imprimir un sello de autenticidad en la resolución final del asunto*”⁴⁷²; (ii) el poder de ejecutar las decisiones tomadas en las sentencias a los efectos de obtener el adecuado cumplimiento de las mismas. Dichos poderes o facultades de resolver los litigios planteados, dar un sello de autenticidad a un acuerdo entre partes y ejecutar las sentencias dictadas, que constituyen las funciones jurisdiccionales clásicas, se ejerce de manera exclusiva por una compleja red de órganos encuadrados dentro del Poder Judicial por las Constituciones nacionales.

Desde los primeras cuestiones prejudiciales planteadas⁴⁷³, vemos como el TJUE se aparta

471 DÍEZ-PICAZO, L.M., *Régimen constitucional del Poder Judicial*, Cuadernos Civitas, primera edición, Madrid 1991, p. 28-29; Ver asimismo el concepto de función jurisdiccional y Poder Judicial en PIZZORUSSO, A., *L'organizzazione della giustizia in Italia*, Giulio Einaudi editore, Torino 1982, p. 8-9: “*In via di prima approssimazione si potrà dire che il potere giudiziario comprende il complesso di organi dello Stato che sono istituiti in vista dell'esercizio di funzione giurisdizionali...*”.

472 Auto del Tribunal Constitucional núm.12/2008 de 16 enero (Pleno), en el que se cuestionaba si los jueces encargados del Registro Civil estaban facultados para promover la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión de la tramitación de un expediente matrimonial: “*En definitiva, los Jueces y Magistrados, órganos dotados de absoluta independencia funcional, están plenamente habilitados para plantear cuestiones de constitucionalidad en todos los asuntos en los que tengan que aplicar una Ley de cuya constitucionalidad dudan. Cualquier otra interpretación choca con la posición del Juez como garante del cumplimiento de la Constitución. De modo que ha de concluirse que los Jueces encargados del Registro Civil son verdaderos órganos judiciales independientes en sus funciones, que desempeñan una labor calificada de auténtica función jurisdiccional y que, por lo tanto, están legitimados para promover la cuestión de constitucionalidad*”.

473 En los primeros trabajos doctrinales sobre la cuestión prejudicial, aún no estaba claro, si el Tribunal iba a optar por remitir la definición de tribunal al derecho de los Estados miembros, o por el contrario iba a construir una noción autónoma. Véase LAGRANGE, M., “*L'action préjudicielle dans le droit interne des Etats membres et en droit communautaire*”, *Revue Trimestrielle de droit européen*, pp. 268–297.

de la noción de tribunal heredada de los Estados miembros, a los efectos de permitir que no sólo órganos que estuvieran englobados dentro del Poder Judicial de los Estados miembros pudieran plantear la cuestión prejudicial⁴⁷⁴. Tal como ocurre habitualmente en otras áreas del Derecho de la Unión Europea, el Tribunal no se conforma con un concepto de tribunal, común denominador a las tradiciones constitucionales de los Estados miembros, sino que emprende una actitud activa de modelar un concepto autónomo en línea con los objetivos previstos en los Tratados: los términos y categorías empleados en el Derecho de la Unión se deben definir en un contexto de integración europea, en función de los objetivos y políticas establecidos en los Tratados⁴⁷⁵.

La búsqueda de un concepto autónomo de tribunal descrito en el artículo 267 TFUE es una clara prioridad para el Tribunal, como señala en Abogado General Jacobs en sus Conclusiones en *Syfait*⁴⁷⁶, de 28 de octubre de 2004: “*De la jurisprudencia de éste se desprende que el concepto de «órgano jurisdiccional» es un concepto de Derecho comunitario*”. Dado que la cuestión prejudicial nacía con una clara vocación de alcanzar

474 BARAV, A., “Déformations préjudicielles”, en *Mélanges en hommage à Georges Vandensanden*, Bruylant, Bruxelles, 2008, pp. 21-88. Recopilado en BARAV, A., *Études sur le renvoi préjudiciel dans le droit de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2011, pp. :”*Il n'en demeure pas moins que cette jurisprudence révèle qu'est retenue une notion hybride et hétéroclite qui permet d'ouvrir le prétoire de la Cour aux autorités administratives à l'égard desquelles, curieusement, la Cour semble, à plusieurs égards, moins exigeante et qui altère profondément le caractère de la procédure de coopération judiciaire, de dialogues entre juges, au titre du renvoi préjudiciel*”. LECZYKIEWICZ, D. “*Why do the European Court of Justice judges need legal concepts?*”, *European Law Journal*, 14, 2008, p. 773-786. Para este autor, la razón más significativa que explica como en el Derecho de la Unión Europea el TJUE va definiendo con autonomía los conceptos jurídicos se explica en la necesidad de autoafirmar la primacía de este nuevo sistema jurídico. Los jueces nacionales, legitimados para plantear la cuestión prejudicial, se calificarían como jueces supranacionales, no atados a las categorías herederas de los sistemas jurídicos nacionales.

475 La importancia de los métodos de interpretación teleológicos y sistemáticos/contexto pueden extraerse en PAUNIO, E. and LINDROOS-HOVINHEIMO, S. “*Taking language seriously: an analysis of linguistic reasoning and its implications in EU Law*”, (2010) *European Law Journal* 16; AZOULAI, L. “*La jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et le paradigme de la traduction*”, en BAILLEUX, A., CARTUYVELS, DUMONT H. and OST F. (Eds.), *Traduction et droits européens: enjeux d'une rencontre. Hommage au Recteur Michel Van de Kerchove*, Publications des facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles 2009: “*L'interprétation autonome est une modalité de l'interprétation téléologique...Mais, plus souvent, ce qui ressort de la jurisprudence est une constante volonté d'encadrer la signification et la portée des notions inscrites dans le droit communautaire*”.

476 Conclusiones del Abogado General Jacobs en el Asunto C-53/03, *Syfait*, Rec. 2005 4609, apartado 17. ANDERSON, D. “*Initiating a reference*”, en ANDENAS, M. (Coord.), *Article 177 references to the European Court. Policy and Practice*, Butterworths, London 1994, pp. 8.

la uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión Europea, no era apropiado restringir la noción de tribunal establecida en el artículo 267 TFUE, sino que había que extenderla a otros órganos no especialmente incluidos en el Poder Judicial de los Estados miembros. La uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión y por tanto su propia efectividad, no puede hacerse depender de lo que cada Estado Miembro decida que es un tribunal con competencia para interponer la cuestión prejudicial⁴⁷⁷. Como veremos en otras partes de esta obra, la cuestión prejudicial configura un modelo descentralizado de Poder Judicial⁴⁷⁸, en el que el TJUE decide en pos de la efectividad del Derecho de la Unión Europea que tribunales, órganos e instituciones nacionales forman parte del mismo⁴⁷⁹. Es precisamente esa finalidad de conseguir una interpretación uniforme y coherente del Derecho de la Unión Europea lo que da sentido a la elaboración de un concepto autónomo de tribunal, como señala la Abogado General Sharpston recientemente en *Paul Miles and others v. European schools*⁴⁸⁰: “La Comisión y los profesores alegan que la finalidad del artículo 234 CE es garantizar la aplicación coherente y uniforme del Derecho de la UE. Por tanto, el artículo 234 CE debería interpretarse teleológicamente y a la expresión «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros debería dársele una interpretación amplia». Esta noción autónoma de tribunal, exclusiva en el Derecho de la Unión a los efectos del planteamiento de una cuestión prejudicial puede no coincidir, por ejemplo, tampoco con la sostenida en otras jurisdicciones internacionales, como por ejemplo es el caso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁴⁸¹.

477 Asunto 166/73, *Rheinmühlen-Düsseldorf*, Rec.1974 33, apartado 2, y Asunto 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simenthal*, Rec.1978 629, apartados 19-21. En estos casos se consagra la vinculación de la cuestión prejudicial a la consecución de la efectividad del Derecho de la Unión Europea.

478 TRIDIMAS, T. *The general principles of EU Law*, Oxford EC Law Library, 2nd edition, Oxford, 2006, p. 419: “Community Law is supported by a decentralized system of justice in which national courts are the primary venue for the assertion of Community rights. This decentralization is the result of the preliminary reference procedure which, in conjunction with the principle of direct effect, enables the adjudication of community rights and unleashes the potential dual vigilance”;

479 BECKER, F. “Application of Community Law by Member States’s Public Authorities: between autonomy and effectiveness”, (2007) *Common Market Law Review* 44, pp. 1043.

480 Véase apartados 56 de las Conclusiones de la Abogado General Sharpston en el Asunto C-196/09, *Paul Miles and others v. European schools*, Rec. 2011 I-05105.

481 En el Caso de 23 de Octubre de 1985, *Bentham contre Pays-Bas*, série A, nº 97, el Tribunal Europeo de

Ese intento de construir una categoría autónoma de tribunal tiene lugar por primera vez en *Vaassen-Göbbels*⁴⁸². A partir de esta sentencia se han producido una amplia jurisprudencia que consagra la fórmula empleada para definir un órgano jurisdiccional nacional, de la cual podemos extraer los siguientes criterios para legitimar que un órgano jurisdiccional pueda interponer la cuestión prejudicial: el órgano debe estar establecido por una norma con rango de ley, ser permanente, estar sometido al principio de legalidad, con jurisdicción obligatoria, independiente, emitir una resolución o sentencia que ponga fin a un litigio, y por último que el procedimiento sea de naturaleza contradictoria o *inter partes*. Sin embargo, si la intención de *Vaassen-Göbbels*⁴⁸³ era buena, el resultado de la jurisprudencia no podría calificarse de consistente, riguroso o claro. Tal como se expresa el Abogado General Colomer en *De Coster*:⁴⁸⁴ “*La consecuencia es una jurisprudencia flexible en exceso y carente de la necesaria coherencia, con el déficit de seguridad jurídica que comporta. Las profundas contradicciones que se observan entre las soluciones propuestas por los abogados generales en sus conclusiones y las adoptadas por el Tribunal de Justicia en sus sentencias ilustran la falta de señalización en el camino, con el consiguiente riesgo de extravío. Es una jurisprudencia casuística, muy elástica y poco científica, con unos contornos tan difusos que admitiría una cuestión prejudicial suscitada por Sancho Panza como gobernador de la ínsula de Barataria*”.

Partiendo de un análisis doctrinal de los criterios empleados por el TJUE a los efectos de determinar que órganos nacionales se encuentran legitimados para interponer una cuestión prejudicial⁴⁸⁵, nuestro objetivo en el próximo apartado no es otro que demostrar

Derechos Humanos no califica como tribunal a los efectos del artículo 6 de la Convención Europea para la protección de los Derechos del Hombre la sección contenciosa del *Raad van State* holandés. Sin embargo, el TJUE en el Asunto 36/73, *Nederlandse Spoorwegen*, Rec. 1973 1299 sí lo considera como órgano legitimado para interponer la cuestión prejudicial. Vid. KOVAR, R., “La notion de juridiction en droit européen”, op. cit., pp. 322.

482 Asunto 61/65, *Vaassen-Göbbels*, Rec.1966 261.

483 Sentencia *Vaassen-Göbbels*, antes citada.

484 Conclusiones del Abogado General Jarabo-Colomer en el Asunto C-17/00, *De Coster*, Rec. 2001 I-9445, apartado 14.

485 BROBERG, M. and FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, Oxford University Press, Oxford, 2010, pp. 59-64; LENAERTS, K., ARTS, D. and MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, op. cit., pp. 33-45; BROBERG, M. “Preliminary References by Public

si las anteriores palabras del Abogado General Colomer se cumplen. Es decir, si en relación con los órganos encargados de resolver los litigios o contenciosos en materia fiscal, la fluctuación errática de los criterios escogidos por el Tribunal dificultan saber *a priori* si el TJUE va a admitir o rechazar una cuestión prejudicial planteada por uno de estos órganos. Como veremos, aún no podemos concluir que el Tribunal haya cerrado este tema⁴⁸⁶.

1.3. Una jurisprudencia contradictoria en relación con los órganos especializados en fiscalidad

En este apartado, hemos decidido subdividirlo en los dos siguientes: (1.2.1.) En el primero señalamos la tipología de órganos administrativos que resuelven los conflictos planteados en el área fiscal y que podrían requerir la colaboración del Tribunal mediante la cuestión prejudicial al efecto de interpretar las disposiciones del Derecho de la Unión Europea; (1.2.2.) En el segundo, no obstante, analizamos cómo los criterios empleados por el TJUE resultan ser muy poco claros abriéndose cantidad de dudas y reafirmandose una jurisprudencia casuística que no resuelve de manera general y precisa los órganos legitimados para presentar una cuestión prejudicial (nos detenemos principalmente en los criterios de independencia, y naturaleza contradictoria).

Administrative Bodies: when are Public Administrative Bodies competent to make preliminary references to the European Court of Justice”, *European Public Law* 15, n.º 2, 2009, pp. 207; TRIDIMAS, T. “Knocking on Heaven’s door: fragmentation, efficiency and defiance in the preliminary reference procedure”, *Common Market Law Review* 40, n.º 1, 2003, pp. 9-50.; ANDERSON Q.C., D. y DEMETRIOU, M. *References to the European Court*, Sweet & Maxwell, London, 2002, pp. 31; BAPTISTA, M., *Manuale del rinvio pregiudiziale*, Cedam. Milano, 2000, pp. 47; SCHERMERS, H.G, TIMMERMANS, C.W.A., KELLERMANN, A.E y STEWART, J. *Article 177 EEC: Experiences and Problems*, North-Holland, The Hague, 1987, pp. 135; JIMENO BULNES, M., *La Cuestión Prejudicial del artículo 177 TCE*, Bosch Editor, Zaragoza, 1996, pp. 183.

486 En recientes casos resueltos, se sigue planteando la admisibilidad de cuestiones prejudiciales planteadas por órganos de los Estados miembros. Véase, Asunto C-394/11, *Belov*, (todavía no publicado), de 31 de enero de 2013; Asunto C-363/11, *Epitropos tou Elegktikou Synedriou*, de 19 de diciembre de 2012; Asunto C-136/11, *Westbahn Management* (todavía no publicado), de 22 de noviembre de 2012;

1.3.1. Tipología de órganos administrativos en materia fiscal

En materia fiscal, ya sea por su complejidad técnica o por razones históricas, existe una amplia y variada red de órganos que se ocupan de esta materia, que no se incluyen dentro del poder judicial de los Estados miembros. En este apartado hemos tratado de elaborar una tipología⁴⁸⁷, que haciendo abstracción de las peculiaridades concretas de los órganos en sus respectivos Estados miembros, nos sirva para encuadrar los pronunciamientos del Tribunal admitiendo o denegando las cuestiones prejudiciales presentadas.

a) Los órganos administrativos encargados de la gestión, recaudación e inspección de los tributos

En la actualidad, los sistemas tributarios contemporáneos han evolucionado desde sus orígenes, de modo que son los contribuyentes quienes deben declarar ante la administración tributaria la realización del hecho imponible, a la vez que calcular el importe de la deuda tributaria. Esta importante evolución contrasta con la realidad de los años sesenta y setenta del pasado siglo XX. Así por ejemplo, GIANNINI⁴⁸⁸ dividía el proceso tributario en las siguientes fases sucesivas: (i) en la primera, los contribuyentes tenían el deber de comunicar a la administración tributaria la realización de un hecho imponible; (ii) la administración tributaria tenía el deber de verificar que el hecho imponible se había producido, calculaba la cuota tributaria a pagar y comunicaba al contribuyente el importe de la liquidación; (iii) los contribuyentes podían impugnar la liquidación girada, o bien abonar el importe exigido. Un procedimiento así descrito, con

487 En la elaboración de una tipología de órganos con especial peso en el área fiscal, hemos tomado en primer lugar los órganos que se encuentran en el ámbito administrativo, sirviéndonos como ejemplo España, Italia, Inglaterra. Vid. MARTÍN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G. TEJERIZO LOPEZ, J.M.. *Curso de derecho financiero y tributario*, op. cit.; BRADLEY, A.W and EWING, K.D., *Constitutional and Administrative Law*, 14th ed, Pearson Longman, Harlow 2007, p. 364-367.; En segundo lugar, nos referiremos a la posición de los árbitros, que sin ser órganos administrativos, y dada su especialidad naturaleza, plantean dudas sobre su legitimación como órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 267 TFUE. En la elaboración de esta tipología, hemos tenido en cuenta, las cuestiones prejudiciales resueltas por el TJUE.

488 GIANNINI, D.A. *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit, pp. 192-193.

una fuerte presencia de la administración tributaria no puede adaptarse a las exigencias de la llamada gestión en masa de los tributos: incremento del número de contribuyentes y de las actividades sujetas a gravamen. Por tanto este esquema descrito por GIANNINI se modifica sustancialmente, y en la actualidad es el contribuyente quien declara e liquida, en las llamadas auto-liquidaciones⁴⁸⁹, mientras que la administración tributaria desempeña un rol de vigilancia, control o supervisión mediante sus órganos de gestión, recaudación e inspección⁴⁹⁰. Aunque la terminología en los diferentes Estados miembros difiere, tomando el caso español existen los órganos de gestión, inspección y recaudación⁴⁹¹.

En la jurisprudencia del TJUE, pese a que no tenemos constancia de cuestiones prejudiciales presentadas por este tipo de órganos, que podemos catalogar de gestión tributaria, las razones que los excluirían del acceso al Tribunal por medio de la cuestión prejudicial se encontrarían en que estamos en presencia de órganos que ejecutan un procedimiento, investidos de las potestades administrativas correspondientes con el objetivo por ejemplo, en el caso de un procedimiento inspector de detectar conductas defraudadoras. Aunque las partes pueden intervenir en el procedimiento mediante las correspondientes audiencias al interesado, el resultado de dicho proceso es una resolución administrativa, que en su caso podrá ser recurrida por el contribuyente. Por tanto, no estamos en presencia de un tercero independiente e imparcial sino de un órgano

489 Sobre el concepto de autoliquidación, existe una abundante literatura en España. Cfr. HORVATH, E., "La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido", en ZORNOZA PÉREZ, J.J. et al. (Eds.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Tomo II, pp. 441-458; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons, 1995; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F., "La autoliquidación tributaria", en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. y MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. (Eds.), *Estudios de derecho y hacienda : homenaje a César Albiñana García-Quintana*, IEF, 1987, pp. 731-782.

490 MARTÍN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO, G. TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 355-356, citando a SAINZ De BUJANDA: "van desapareciendo los mal llamados actos de imposición, íntegramente sustituidos por actos de fiscalización o control".

491 En la LGT, atendemos a la regulación en el Título III relativo a la aplicación de los tributos de: la gestión tributaria en el Capítulo III, la inspección tributaria en el Capítulo IV y la recaudación de los tributos en el Capítulo V.

puramente administrativo que dispone de mecanismos coactivos para el cumplimiento de la legalidad tributaria y cuyas funciones ejercidas se adscriben a las propias del poder ejecutivo. No existe controversia alguna en la exclusión de estos órganos de gestión tributales en el sentido del artículo 267 TFUE.

b) Los tribunales administrativos

A los efectos de elaborar esta categoría, debemos superar los problemas terminológicos que pueden suscitarse entre los Estados miembros que pertenecen a distintas tradiciones jurídicas en relación con la revisión judicial de las decisiones administrativas⁴⁹². Así por ejemplo en los países de “*common law*”, como Inglaterra, se emplea la palabra “*tribunal*” para hacer referencia a órganos independientes encargados de revisar las decisiones administrativas que pertenecen al poder ejecutivo; mientras que el término “*courts*”, se reserva para órganos integrados en el poder judicial. En cambio, en Francia o España, se emplea indistintamente el término tribunal en relación con órganos que pueden estar incluidos tanto en el poder ejecutivo como en el judicial.

A los efectos de evitar la posible confusión terminológica, emplearemos el término “tribunal administrativo” para referirnos a los órganos administrativos que se encargan de resolver las reclamaciones presentadas por los contribuyentes contra las decisiones adoptadas por los órganos de gestión, inspección o recaudación. Estos órganos no pertenecerían al poder judicial, y existiría siempre la posibilidad de recurrir sus decisiones ante órganos adscritos al poder judicial⁴⁹³. En muchos de estos países, como es el caso de España, el nombramiento de las personas integrantes de estos órganos se

492 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1981, pp. 407; and BRADLEY, A.W. y EWING, K.D., *Constitutional and Administrative Law*, op. cit.

493 BRADLEY, A.W. y EWING, K.D., *Constitutional and Administrative Law*, op. cit. , pp 697: “*a safeguard common to all tribunals is that it should be possible to challenge their decisions on points of law, whether by appeal to a higher court or tribunal or by way of judicial review*”. En Italia, tenemos que hacer referencia a las *Commissioni tributarie*. Véase a este respecto D’AMATI, N. *Diritto Tributario*, Cacucci Editore, Roma, 1992, pp. 269; BATISTONI, F., *Appunti sul processo tributario*, Cedam, Roma, 1995, pp. 4; BELLAGAMBA, G., *Il contenzioso tributario*, UTET, Torino 1996, pp. 2.

realiza por el Ministerio de Hacienda⁴⁹⁴. Como veremos a continuación, la posición del TJUE respecto a la legitimación de estos tribunales administrativos ha sido objeto de abundante controversia y claroscuros jurisprudenciales, principalmente en cuanto a la interpretación por parte del TJUE del requisito de independencia.

c) Los órganos consultivos en materia fiscal

Es bien conocido que la redacción de la normativa fiscal es extremadamente compleja, al contemplar una terminología particular, complicadas excepciones y supuestos fácticos muy particulares que la hacen en muchos casos que sea difícil de interpretar y por tanto de aplicarse. Existe un riesgo muy elevado de que una incorrecta interpretación de la normativa al supuesto fáctico planteado, conlleve una sanción, recargos e intereses de demora. A los efectos de evitar estos riesgos derivados de una inadecuada interpretación de la normativa tributaria, muchos países han articulado en sus regímenes jurídicos una serie de órganos administrativos, encargados de resolver las dudas que se pueden suscitar a los contribuyentes en relación con transacciones futuras. Serán los contribuyentes, quienes de manera opcional, si así lo estimen oportunos, puedan plantear sus dudas interpretativas ante estos órganos. Aunque existen diferencias entre países⁴⁹⁵ en la regulación de estos órganos, las respuestas de estos órganos administrativos consultivos permiten al contribuyente realizar la transacción realizada con la seguridad de que no se

494 La Disposición adicional Duodécima de la LGT establece que el Presidente y los vocales de los tribunales económico-administrativos serán nombrados entre funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, de las comunidades autónomas y entre funcionarios de Administración local con Habilitación de Carácter Nacional, que reúnan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen, actuando como Secretario un Abogado del Estado. En el caso por ejemplo del Tribunal Económico-Administrativo Central, el artículo 29 del R.D. 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa. .establece que el Presidente será nombrado por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario y tendrá la categoría de director general del Ministerio de Economía y Hacienda.

495 Ver las principales características del “*Swedish Board for Advance Ruling*” en BROKELIND, C. “Enhancing Taxpayers’ Community Rights: A Tax Board for Advance Rulings in EC Law and the ECJ?” in PISTONE, P. (Ed.), *Legal remedies in European Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2009, pp. 111: “*The whole concept of the advance ruling system is to provide a fast, cheap and secure tax position for a taxpayer to carry out contemplated transactions.*”

derivaran responsabilidades en forma de recargos, sanciones e intereses de demora.

En España, el artículo 2 del R.D. 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el órgano consultivo denominado la *Dirección General de Tributos* es jerárquicamente dependiente de la *Secretaría de Estado de Hacienda*. Al igual que el *Tribunal Económico-Administrativo Central y los Regionales*, la *Dirección General de Tributos* se encuentra funcionalmente separada de la *Agencia Estatal de Administración Tributaria* (órganos de gestión, inspección y recaudación de los tributos). Por tanto, aunque orgánicamente tanto la *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, la vía económico-Administrativa y la *Dirección General de Tributos* se adscriben a la *Secretaría de Estado de Hacienda*, hay una clara separación de funciones. En la jurisprudencia del TJUE será necesario analizar que tipos de vínculos existen entre estos órganos administrativos y el ministerio de hacienda, ya que hay que distinguir entre una independencia funcional y orgánica.

El artículo 89.1 de la LGT atribuyen a la *Dirección General de Tributos* la competencia de emitir resoluciones a las preguntas planteadas por los contribuyentes, que sólo tendrán efectos vinculantes para los “*para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante*”. En nuestro país, las consultas son publicadas manteniendo el anonimato del consultante en una base de datos de público acceso, por lo que tanto los contribuyentes como la propia administración tributaria pueden conocer cuales son los criterios interpretativos empleados. La normativa sueca en relación con este tipo de órgano consultivo si establece una peculiaridad con respecto al sistema español, y es que sus resoluciones del órgano consultivo sueco pueden ser recurridas ante la “*Supreme Administrative Court*”⁴⁹⁶. En España, los destinatarios de las consultas emitidas por la *Dirección General de*

496 BROKELIND, C., “Enhancing Taxpayers' Community Rights: a Tax Board for Advance Rulings in EC Tax law at the ECJ?”, en PISTONE, P. (Ed.), *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2009, pp. 121-122.

Tributos sólo pueden apelar las liquidaciones giradas por los órganos de gestión o inspección, en la que se aplican criterios emanados de la *Dirección General de Tributos*. Como veremos en el próximo apartado, pese a la negativa rotunda del TJUE a admitir cuestiones presentadas por este tipo de organismos, podemos encontrar argumentos a favor en la propia jurisprudencia del Tribunal.

e) Los árbitros en materia tributaria

En algunos Estados miembros, como es el caso de Portugal⁴⁹⁷, dado la tardanza en la resolución de litigios y el consiguiente colapso de la vía jurisdiccional tradicional, se ha recurrido a mecanismos alternativos para solucionar las controversias en el ámbito tributario, como ha sido el arbitraje.

La normativa portuguesa contempla la posibilidad de que estos tribunales arbitrales puedan plantear cuestiones prejudiciales, ya que hace expresamente referencia a la obligación impuesta a los tribunales arbitrales que sean de última instancia a plantear la cuestión prejudicial: “*Nos caso em que o Tribunal seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do p. 3 do artigo 267º do TFUE*”. En el siguiente apartado, analizaremos si esta regulación nacional casa con los criterios exigidos por el TJUE para la calificación de órgano jurisdiccional.

1.3.2. La erosión de los criterios *Vaassen-Göbbels* en la jurisprudencia fiscal

Una vez que hemos aclarado cuales son los principales órganos, que pueden incidir en la resolución de controversias en materia fiscal, y que a la vez no se encuentran integrados

497. En Portugal, por ejemplo, mediante el Decreto-Lei 10/2011, publicado en el *Diário da República*, 1.^a série — N.º 14 — 20 de Janeiro de 2011 se da entrada a la posibilidad de que árbitros resuelvan controversias en materia tributaria. Con la introducción de ese mecanismo de resolución de controversias, se consigue acelerar la resolución de este tipo de litigios, junto con la descongestión de la vía jurisdiccional, con el correspondiente ahorro de costes.

en el poder judicial de los Estados miembros, a continuación exponemos como los criterios enunciados por el TJUE a partir de la sentencia *Vaassen-Göbbels* afrontan esta peculiar tipología de órganos y sus contradicciones internas.

a) El proceso que se desarrolle ante el órgano tiene que tener naturaleza contradictoria

En *Vaassen-Göbbels*, uno de los motivos sobre los que se sostiene la calificación del *Scheidsgerecht* como órgano jurisdiccional se basa en que dicho órgano “*está sometido a normas de procedimiento contradictorio análogas a las que rigen el funcionamiento de los Tribunales ordinarios*”⁴⁹⁸. Este requisito, que exige que el procedimiento ante el órgano sea *inter partes* o contradictorio, revela el intento del Tribunal de construir una noción de tribunal próxima a los órganos pertenecientes al poder judicial⁴⁹⁹, pues es éste uno de las principales atributos de todo órgano integrante del poder judicial.

Aunque este criterio continua siendo citado por el TJUE en sus sentencias, podemos indicar que a partir de *Dorsch Consult*⁵⁰⁰ su importancia se ha relativizado bastante: “*Ha de recordarse que la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto. Además, procede señalar que, conforme al apartado 3 del artículo 3 del Reglamento relativo al Procedimiento de Control de los Contratos Públicos, las partes del procedimiento ante el servicio de control de la adjudicación de los contratos deben ser oídas antes de que la sala de que se trate adopte cualquier resolución*”.

En otras palabras, se han admitido cuestiones prejudiciales planteadas por órganos ante los cuales no se desarrollaba un procedimiento contradictorio o *inter partes*, como por ejemplo en procedimientos para acordar la suspensión de una medida o la adopción de

498 Ver Fundamento I del Asunto 61/65, *Vaassen-Göbbels*, Rec. 1966 261.

499 Asunto 70/77, *Simenthal*, Rec. 1978 1453, apartados 9-11; Asuntos Acumulados C-277/91, C-318/91 y C-319/91, *Ligur Carni*, Rec. 1993 I-6621, apartados 15 y 16.

500 Asunto C-54/96, *Dorsch Consult*, Rec. 1997 I-4961, apartado 31. Encontramos la misma fórmula en el Asunto C-17/00, *De Coster*, Rec. 2001 I-9445, apartado 14.

medidas provisionales⁵⁰¹. Como vemos, esta jurisprudencia hace desaparecer una característica crucial de los sistemas jurisdiccionales nacionales, poniendo de manifiesto la voluntad del Tribunal en encontrar un concepto autónomo de juez o tribunal. No obstante, en la fiscalidad, la mayoría de procedimientos, ya sea ante tribunales administrativos o jurisdiccionales, se desarrollan respetando el principio de contradicción procesal, por lo que la jurisprudencia *Dorsch Consult* carecería de relevancia práctica.

b) La jurisdicción obligatoria del órgano

En relación con este requisito, podemos desdoblarlo en dos partes⁵⁰². En primer lugar, el TJUE exige que la decisión del órgano sea vinculante para las partes objeto del litigio, excluyendo aquellos órganos que emiten resoluciones meramente facultativas⁵⁰³. En España, dado que las consultas tributarias resueltas por la *Dirección General de Tributos* son sólo vinculantes para la administración tributaria (artículo 89.1 de la LGT), pero no para el contribuyente, se podrían generar dudas sobre si se cumple este requisito.

En segundo lugar, jurisdicción obligatoria implica que las partes en el litigio no son libres para decidir ante que órgano se resolverá la disputa. Este requisito es sin duda el que tiene particular relevancia en cuanto al análisis de los tribunales arbitrales. Tradicionalmente, el TJUE ha negado a los tribunales arbitrales la calificación de órgano jurisdiccional en el sentido descrito en el artículo 267 TFUE por tres motivos. En primer lugar, y tal como se señala en *Nordsee*⁵⁰⁴, al interpretar que su jurisdicción no era obligatoria, pudiendo las partes libremente someter el litigio tanto a estos órganos arbitrales como a los órganos

501 En el Asunto 338/85, *Pardini*, Rec. 1988 2041, las cuestiones prejudiciales fueron planteadas por el *Pretore di Lucca* en el transcurso de un procedimiento para la adopción de medidas provisionales, *ex parte*; En el Asunto C-18/93, *Corsica Ferries*, Rec. 1994 I-1783, apartado 12, El TJUE aceptó la cuestión prejudicial planteada por el Presidente de un tribunal del distrito en el transcurso de un procedimiento de ejecución, en el que no existía tampoco una audiencia a los propios interesados (ausencia manifiesta de naturaleza contradictoria en el procedimiento).

502 BROBERG, M. y FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 65 ; ANDERSON, D. y DEMETRIOU, M. *References to the European Court*, op. cit., pp. 33.

503 Asunto 14/86, *Pretore di Salo*, Rec. 1987 02545, apartado 12; Asunto C-411/00, *Felix Swoboda*, Rec. 2002 I-10567, apartados 24-8.

504 Asunto C-102/81, *Nordsee*, Rec. 1982 1095.

adsritos a la jurisdicción ordinaria, en función de su conveniencia⁵⁰⁵. En segundo lugar, tal como se señala en *Eco Swiss*⁵⁰⁶, las autoridades públicas del Estado Miembro de que se trate no están implicadas en la elección de la vía arbitral y por tanto no pueden intervenir de oficio en el desarrollo del procedimiento ante los árbitros. Y en tercer lugar, siempre existía la posibilidad de interponer un recurso contra el laudo arbitral ante la jurisdicción ordinaria, de forma que en este caso, esta última instancia sería quien presentase la correspondiente cuestión prejudicial⁵⁰⁷. Como se señala por la doctrina⁵⁰⁸, la denegación del carácter de tribunal a estos órganos arbitrales tiene como fin evitar que los particulares creen tribunales propios para plantear cuestiones prejudiciales, pervirtiendo el significado de cooperación previsto en el artículo 267 TFUE.

Si bien todas estas razones justifican la exclusión, puede ocurrir que existan tribunales arbitrales que sí se encuentren legitimados para plantear una cuestión prejudicial. En el caso *Handels- og Kontorfunktionærernes*⁵⁰⁹, el Tribunal de arbitraje laboral fue calificado como órgano jurisdiccional a los efectos del artículo 267 TFUE con base en que existía una jurisdicción obligatoria: “*cualquiera de las partes pueden someter el litigio a este Tribunal, no importando que la otra se oponga. De ello resulta que la competencia del Tribunal no depende del acuerdo de las partes*”. Si en *Nordsee* no existía jurisdicción obligatoria porque las partes podían optar entre la jurisdicción ordinaria o los tribunales,

505 Asunto C-102/81, *Nordsee*, Rec. 1982 1095, apartado 11; En este mismo sentido, se expresa Asunto C-125/04, *Denuit*, Rec. 2005 I-923, apartado 16: “*Dado que, en el asunto principal, las partes contratantes no están obligadas, de hecho o Derecho, a dirimir sus diferencias a través del arbitraje y que las autoridades públicas belgas no están implicadas en la elección de la vía arbitral, el collège d’arbitrage de la Commission de Litiges Voyages no puede ser considerado un órgano jurisdiccional de un Estado miembro en el sentido del artículo 234 CE*”.

506 Asunto C-126/97, *Eco Swiss*, Rec. 1999 I-3055, apartado 34.

507 Sentencia *Nordsee*, antes citada, apartado 14: “*Desde este punto de vista, procede llamar la atención sobre el hecho de que, si un arbitraje convencional suscita cuestiones de Derecho comunitario, los órganos jurisdiccionales ordinarios podrían tener que examinar estas cuestiones, bien en el marco de la asistencia que prestan a los tribunales arbitrales, especialmente para asistirles en ciertos actos procedimentales o para interpretar el Derecho aplicable, bien en el marco del control del laudo arbitral, de mayor o menor entidad según el caso, que les corresponde en caso de que se interponga un recurso de apelación, un recurso de oposición, un recurso relativo al exequatur o cualquier otro recurso admitido por la legislación nacional aplicable*”.

508 LENAERTS, K., ARTS, D., MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, op. cit., pp. 42.

509 Asunto 109/88, *Handels- og Kontorfunktionærernes*, Rec. 1989 3199, apartados 7-9

en *Handels- og Kontorfunktionærernes* basta para que se cumpla el requisito de jurisdicción obligatoria el hecho que lo que decida una parte es vinculante para la otra. Adicionalmente, no se daba tampoco el segundo condicionante antes mencionado, pues era la propia ley la que regulaba el número de miembros del tribunal, la forma de designación, etc...no quedando esta facultad al arbitrio de las partes. Con base en estas consideraciones, nos tenemos que plantear si la regulación portuguesa del arbitraje tributario, a la que expresamente se le faculta para presentar las cuestiones prejudiciales al TJUE, se encontraría legitimada. A partir de *Handels- og Kontorfunktionærernes*, existen claros indicios que pueden beneficiar su calificación como órgano jurisdiccional, suavizándose el requisito de jurisdicción obligatoria: (i) el artículo 10. del Decreto-Lei nº 10/2001 establece que una vez que los particulares deciden someter el litigio a arbitraje, la designación de los árbitros se hará por el *Conselho Deontológico do Centro de arbitragem administrativa*. Es decir, las partes en litigio no intervienen en la designación de los árbitros, sorteando el riesgo que habíamos anunciado; (ii) los artículos 25 y 26 del Decreto-Lei contemplan que la decisión arbitral no será recurrible, salvo en casos excepcionales, ante el *Tribunal Constitucional, Supremo Tribunal Administrativo o Tribunal Central Administrativo*. Dado que se limita la revisión judicial del laudo o decisión arbitral ante la jurisdicción ordinaria, el tribunal arbitral puede ser la última instancia a los efectos de plantear la cuestión prejudicial. Si bien, el arbitraje tributario establecido en Portugal sigue siendo opcional para el contribuyente, con lo cual estamos ante el supuesto de hecho visto en *Nordsee*, la exigencia de jurisdicción obligatoria podría quedar matizada por estos dos puntos anteriores, permitiéndose que se puedan presentar cuestiones prejudiciales al TJUE⁵¹⁰. Recientemente en *Ascendi*,⁵¹¹ el TJUE confirma que el *Tribunal Arbitral Tributário* portugués es un órgano legitimado para presentar la cuestión prejudicial, considerando que su jurisdicción es obligatoria, al

510 Es necesario introducir matices en la consabida exclusión de los tribunales arbitrales de presentar una cuestión prejudicial que se recoge en *Nordsee*. En este sentido, véase OLIK, M. y FYRBACH, D., “The competence of investment arbitration tribunals to seek preliminary rulings from European Courts”, *Czech yearbook of international law*, vol. 2, 2011, pp. 191-205.

511 Asunto C-377/13, *Ascendi*, [todavía no publicado] de 12 Junio 2014.

probarse que su competencia resulta directamente de las disposiciones del Decreto-ley nº 10/2011.

Pero no sólo en materia arbitral, este requisito de jurisdicción obligatoria pudiera verse afectado por los nuevos desafíos legislativos introducidos por los Estados miembros, sino que adicionalmente, podemos encontrar una jurisprudencia contradictoria en cuanto a su interpretación. En *Gabalfrisa*⁵¹², la jurisdicción obligatoria de los *tribunales económicos-administrativos* para resolver las reclamaciones interpuestas por los contribuyentes contra las liquidaciones giradas por la inspección tributaria, fue un motivo determinante en la decisión del TJUE. Es decir, no se podía acceder a la vía jurisdiccional, sin pasar previamente por la vía económica-administrativa. Sin embargo, en *Broekmeulen and Emanuel*⁵¹³, el Tribunal parece no encontrar motivo suficiente para desestimar la cuestión prejudicial planteada, en los casos en los que el interesado tenga abierta tanto la vía administrativa, como la jurisdiccional. En *Emanuel*, se discutía si el órgano remitente, que era una persona nombrada por *Lord Chancellor* para resolver un tema de marcas estaba legitimado para plantear la cuestión prejudicial, teniendo en cuenta que “*corresponde a la parte demandante elegir ante qué órgano jurisdiccional interpone su recurso. No obstante, en determinados casos, la persona designada puede decidir la remisión del recurso ante la High Court of Justice, en particular, si considera que el asunto plantea una cuestión jurídica de importancia general*”⁵¹⁴. Pese, a que existía ese derecho de opción, que relativiza el requisito de jurisdicción obligatoria, el TJUE estima que la persona designada es un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 267 TFUE, al cumplirse otros requisitos: “*La persona designada es un órgano permanente, que resuelve en Derecho, con arreglo a la Ley de marcas y según las normas de procedimiento contenidas en los artículos 63 a 65 del Reglamento de 2000 sobre las marcas (Trade Marks Rules 2000). El procedimiento es contradictorio. Las resoluciones*

512 Asuntos Acumulados C-110/98-147/98, *Gabalfrisa y otros*, Rec. 2000 I-1577.

513 Asunto 246/80, *Broekmeulen*, Rec. 1981 2311, apartado 15; Asunto C-259/04, *Emanuel*, Rec. 2006 I-3089, apartados 19-25.

514 Sentencia *Emanuel*, antes citada, apartado 22.

de la persona designada tienen fuerza obligatoria y, en principio, son firmes, sin perjuicio de que, excepcionalmente, sean objeto de un recurso contencioso administrativo («judicial review»)⁵¹⁵”.

En conclusión, la jurisdicción obligatoria del órgano, es como hemos visto un requisito que puede suavizarse tal como hace la propia jurisprudencia, al concurrir otros requisitos de mayor trascendencia.

c) La independencia del órgano jurisdiccional

Tal como observaba el Abogado General Jarabo Colomer en *De Coster*⁵¹⁶, la independencia que se exige a todo órgano como requisito para interponer la cuestión prejudicial apareció por primera vez en *Pretore di salo*⁵¹⁷, casi 20 años después que la sentencia *Vaassen-Göbbels*. Es decir, esta circunstancia, consustancial a los órganos integrantes del poder judicial, es en palabras del Abogado General Jarabo Colomer, la principal característica que debería ser apreciada por el TJUE a la hora de analizar si un órgano está legitimado para plantear la cuestión prejudicial. La manera en que el TJUE aborda esta noción de independencia se hace particularmente relevante en relación con los tribunales administrativos especializados en materia fiscal. Como veremos en las próximas líneas, la jurisprudencia del TJUE se ha mostrado muy errática, siendo muy difícil acotar con certeza y seguridad los elementos que componen este requisito. A los efectos de señalar las contradicciones presentes en la evolución de esta noción de independencia, hemos decidido señalar las siguientes fases:

Primera fase: el TJUE sólo tiene en cuenta los vínculos orgánico del órgano

515 Sentencia *Emanuel*, antes citada, apartado 23.

516 Véase las Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, apartados 17-19 en el Asunto C-17/00, *De Coster*, Rec. 2001 I-09445.

517 Asunto 14/86, *Pretore di Salo*, Rec.1987 2545, apartado 7.

En *Corbiau*⁵¹⁸, el Tribunal rechaza la cuestión prejudicial presentada por el *Directeur des Contributions Directes et des Accises*, un órgano que podría ser catalogado a nuestros efectos como un tribunal administrativo especializado en materia fiscal, sobre la base que existía una clara vinculación orgánica entre este tribunal administrativo y el órgano de inspección que giró la correspondiente liquidación tras un proceso de comprobación. Ambos órganos se encontraban bajo la autoridad del Ministerio de Finanzas. En segundo lugar, en el caso que el contribuyente no estuviese conforme con la resolución emitida por el *Directeur*, podría recurrir la misma ante el *Conseil d'État*, siendo el *Directeur* quien defendiese a la administración tributaria. En esta primera fase, la posición del TJUE es bastante restrictiva, pues la adscripción orgánica de estos órganos al Ministerio de Finanzas impide apreciar la independencia del *Directeur des Contributions Directes et des Accises*.

Segunda fase: la afirmación de un concepto de independencia funcional

En esta segunda fase, podemos observar una evolución en el planteamiento del Tribunal en pos de una noción, que podríamos denominar como independencia funcional. En *Gabalfrisa y otros*⁵¹⁹, pese a que el *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña*, tribunal administrativo que interpuso la cuestión prejudicial, estaba incorporado en la estructura del Ministerio de Economía y Hacienda, al igual que el órgano de inspección que giró la liquidación recurrida, como ocurría en *Corbiau*, el TJUE trata de establecer si en el ejercicio de sus funciones el *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña* goza de la correspondiente independencia frente a las posibles injerencias del Ministerio de Economía y Hacienda.

En este último caso, el TJUE observó que el *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña* podía ser calificado como tercero independiente, pese a que el

518 Asunto C-24/92, *Corbiau*, Rec. 1993 I-1277, apartados 15-16.

519 Asuntos Acumulados C-110/98-147/98, *Gabalfrisa and others*, Rec. 2000 I-1577, apartados 39-40.

presidente y los miembros de dicho órgano eran funcionarios nombrados por el Ministerio de Economía y Hacienda, pudiendo ser cesados en cualquier momento por el ministro⁵²⁰. La dependencia orgánica de la vía económica-administrativa española al Ministerio de Economía y Hacienda no fue tomada en cuenta por el TJUE, que basó su razonamiento en considerar que los *Tribunales Económico-Administrativos* ejercían su función jurisdiccional con total independencia e imparcialidad respecto a los órganos de inspección, que emitieron la liquidación. En otras palabras, *Gabalfrisa y otros* mide la independencia de los *Tribunales Económico-Administrativos* en términos funcionales, mientras que el Abogado General Saggio enfatiza los aspectos orgánicos, al ser un órgano claramente bajo la autoridad del Ministerio de Economía y Hacienda. Este Asunto pone de manifiesto la extraordinaria tensión entre los pronunciamientos del TJUE y las Conclusiones de los Abogados Generales. Este es el caso, por ejemplo de *De Coster*⁵²¹. En la sentencia *De Coster*, el Tribunal toma una noción muy restrictiva de la administración tributaria. En la medida en que los miembros del *Collège juridictionnel* (tribunal administrativo que planteó la cuestión prejudicial) eran nombrados por el *Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale* y no por el órgano administrativo municipal que tenía competencia para girar las liquidaciones tributarias, no existía un vínculo funcional entre el *Collège juridictionnel* y las autoridades municipales. Asimismo, los miembros del *Collège juridictionnel* no podían ser en ningún momento miembros de la autoridad municipal. Sin embargo, a diferencia del TJUE, el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer defiende en sus Conclusiones un concepto de administración tributaria mucho más amplia, en el que el *Collège juridictionnel* se encuentra integrado en la organización administrativa de Bruselas-Capital. Mientras los Abogados Generales Ruiz-Jarabo-Colomer y Saggio defienden que los vínculos orgánicos de un tribunal

520 En el Asunto *Gabalfrisa and others*, el Abogado General A. Saggio en sus Conclusiones de 7 de Octubre de 1999, apartados 13-21 es contrario a la admisión de este órgano como tribunal legitimado para interponer una cuestión prejudicial, basándose en que la forma en que sus miembros eran nombrados por el propio Ministerio de Economía y Hacienda no podía garantizar la independencia del órgano frente a injerencias externas.

521 Asunto C-17/00, *De Coster*, Rec. 2001 I-9445, apartados 18, 19 y 20; en contra, apartado 116 de las Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer emitidas el 28 de junio de 2001.

administrativo especializado en materia fiscal con el poder ejecutivo (generalmente, Ministerio de Hacienda) que harían peligrar su noción de independencia, el TJUE emprende un análisis más práctico o funcional, basado en garantizar que la actividad del tribunal administrativo no esté afectada de presiones o injerencias externas.

La siguiente pregunta es clara, ¿Con que garantías cuentan los tribunales administrativos para realizar su trabajo con independencia frente a injerencias externas del poder ejecutivo? En *Köllensperger and Atzwanger*⁵²², la independencia se garantiza por la aplicación de un precepto de la norma administrativa general que prohíbe expresamente a los miembros del órgano recibir todo instrucciones por parte de cualquier órgano superior jerárquico. O, por ejemplo en *Abrahamsson v Fogelqvist*⁵²³, el TJUE admite que las disposiciones constitucionales pueden garantizar la independencia del órgano en cuestión.

Sin embargo si *Gabalfrisa y otros*, junto con *De Coster*, parecían haber dejado aclarado los criterios para verificar que el órgano puede ejercer su función jurisdiccional de manera imparcial e independiente frente a injerencias externas, *Schmid*⁵²⁴ añade obscuridad, contradiciendo lo ya dicho anteriormente. Aunque el tribunal administrativo de Viena, el *Niederösterreich and Burgenland* funcionaba de una manera muy similar a los *tribunales económicos-administrativos* españoles, la respuesta del Tribunal fue radicalmente diferente. A pesar que los miembros de este tribunal administrativo no están sujetos para el ejercicio de sus funciones a directrices o instrucciones de superiores jerárquicos por imperativo legal, el TJUE encontró dos elementos que le permitían

522 Asunto C-103/97, *Köllensperger and Atzwanger*, Rec. 1999 I-551, apartado 23.

523 Asunto C-407/98, *Abrahamsson v Fogelqvist*, Rec. 2000 I-5539, apartados 36-37: “36 Por lo que se refiere al criterio de independencia, se desprende de las disposiciones constitucionales suecas, mencionadas en el apartado 32 de la presente sentencia, que el Överklagandenämnden se pronuncia sin recibir ninguna instrucción y con toda imparcialidad sobre los recursos contra determinadas resoluciones adoptadas en el seno de las Universidades y de las Escuelas Superiores.”

524 Asunto C-516/99, *Schmid*, Rec. 2002 I-4573, apartados 36-41. Sobre el análisis de este caso, Vid. SARMIENTO, D. *Poder Judicial e Integración Europea*, Thomson Civitas, Madrid 2004, pp. 202: “En el asunto Schmid el Tribunal entendió que la Sala Quinta de Apelación no constituía un órgano jurisdiccional, pero lo hizo desechando las exigencias que tres años antes aceptó en el asunto Gabalfrisa. Lo más significativo de la sentencia reside en la pérdida de importancia que reciben las normas sobre recusación, abstención y remoción...”

separarse de la jurisprudencia anterior.

En primer lugar, el presidente de la *Dirección regional de Hacienda* tenía la facultad tanto de designar a los miembros de las salas de recurso a partir de las listas de los miembros de la comisión de recurso, como de cesarlos. Sin embargo, si tomamos el ejemplo de los *tribunales económicos-administrativos* en *Gabalfrisa y otros*, veremos que las normas relativas a la composición, nombramiento y cese de los miembros del órgano administrativo no difieren en gran medida de las previstas por la normativa austríaca para el *Niederösterreich and Burgenland*. Si tomamos el artículo 30.2 del Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (con vigencia e idéntico contenido en la publicación de *Gabalfrisa y otros*, artículo 16 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo), “*el presidente, los presidentes de sala desconcentrada, los presidentes de sala y los vocales serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo*”. No se contemplan garantías relativas a duración del mandato o protección respecto a un posible cese.

En Segundo lugar, el presidente de la *Dirección regional de Hacienda*, al estar sujeto a posibles instrucciones del Ministro de Hacienda, puede recurrir contra una resolución de una Sala de Recurso. Precisamente, volviendo al caso español, la administración tributaria puede recurrir una resolución emitida por el *Tribunal Económico-Administrativo Regional* ante el *Tribunal Económico-administrativo Central*, cuando estime que dicha sentencia se aparta de los intereses generales.⁵²⁵

525 Artículo 11.1 d) del Decreto Legislativo 2795/1980 y artículo 120 del Real Decreto 391/1996 contemplan la legitimación de la administración tributaria de recurrir las resoluciones de los tribunales económicos-administrativos regionales cuando lo consideren que vulnera el interés general. Esta circunstancia no fue mencionada en el análisis realizado por el TJUE en *Gabalfrisa y otros*.

Esta clara discrepancia entre *Schmid* y el Asunto *Gabalfrisa y otros* ilustra la dificultad del TJUE en el análisis de este vínculo funcional entre el tribunal administrativo y los órganos superiormente jerárquicos integrados en el poder ejecutivo. Si en esta segunda fase, el TJUE había abandonado una estricta idea de vínculo orgánico para analizar si el órgano goza de independencia funcional para llevar a cabo su actividad decisoria, puede observarse como el resultado es contradictorio y alejado de la seguridad jurídica. El conocimiento de la legislación nacional que regula estos tribunales administrativos es fundamental a la hora de enjuiciar su legitimación para presentar una cuestión prejudicial.

Tercera fase: las restricciones del concepto de independencia

En esta tercera fase, capitalizada por la sentencia *Syfait*⁵²⁶, gran parte de la doctrina defiende la idea que el TJUE se vuelve más restrictivo en cuanto a la admisión de cuestiones prejudiciales planteadas por órganos administrativos, siguiendo la línea de *Schmid*⁵²⁷. Aunque *Syfait* es un caso que se plantea en relación con el Derecho de la Competencia en la Unión Europea, sus conclusiones podrían ser análogamente aplicadas a los tribunales administrativos especializados en fiscalidad.

En *Syfait*, el Tribunal inadmitió la cuestión prejudicial planteada por el *Epitropi*

526 Asunto C-53/03, *Syfait*, Rec. 2005 I-4609, apartados 29-37.

527 ANAGNOSTARAS, G. "Preliminary problems and jurisdiction uncertainties: the admissibility of questions referred by bodies performing quasi-judisdictional functions", (2005) *European Law Review*, 30 (6), 2005, pp. 878-890 (véase pp. 885) y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. "El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos: necesidad de un nuevo examen", (2006) *Civitas Revista española de derecho financiero* 132, pp. 805-824. Tal como interpreta este autor, el cambio jurisprudencial experimentado en *Syfait* se puede explicar de la siguiente forma. La propia evolución y desarrollo del Derecho de la Unión Europea permite en la actualidad que muchas cuestiones estén ya resueltas en la jurisprudencia, por tanto y a los efectos de evitar un colapso en su jurisdicción unido al incremento de Estados miembros tras la última ampliación, el Tribunal puede volverse más restrictivo en cuanto a los criterios de calificación de órgano jurisdiccional; SARMIENTO, D., *Poder Judicial e Integración Europea*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pp. 194; BROBERG, M., "Preliminary references by Public Administrative Bodies: when are Public Administrative Bodies competent to make preliminary references to the European Court of Justice", op. cit., pp.72; CIENFUEGOS MATEO, M. "Independencia judicial y planteamiento de cuestiones prejudiciales. Comentario a la sentencia *Syfait* (C-53/03), de 31 de mayo de 2005, del Tribunal de Justicia», (2006) *Unión Europa Aranzadi* núm. 3, pp. 12.

Antagonismou (Comisión de Defensa de la Competencia griega) sobre la base que no existía una verdadera independencia funcional del órgano. En primer lugar, existía un vínculo funcional entre el *Epitropi Antagonismou* y su *Secretaría*, que se encargaba de realizar la investigación sobre si se había producido una práctica contraria a la libre competencia, en la medida en que el Presidente del *Epitropi Antagonismou* dirigía la *Secretaría*, y en segundo lugar, dicha *Secretaría* investigaba los expedientes y hacía recomendaciones al *Epitropi Antagonismou*. Pero no sólo existían claros vínculos funcionales entre estos dos órganos, sino que además dichos vínculos se producían también entre el *Epitropi Antagonismou* y el Ministerio, ya que: (i) éste último revisaba la legalidad de las decisiones adoptadas por el *Epitropi Antagonismou*; y (ii), a juicio del TJUE, las reglas establecidas sobre cese y terminación del mandato de sus miembros, los podían hacer vulnerables a las injerencias del poder ejecutivo.

Sin embargo, el Abogado General Jacobs, en sus Conclusiones, defendía que la Comisión de la Competencia estaba legitimada para presentar la cuestión prejudicial⁵²⁸. Argumentaba el Abogado General que en la medida que el órgano disponía de un carácter permanente, un proceso de naturaleza contradictoria y una jurisdicción obligatoria a los efectos de imponer sanciones, estas circunstancias debían pesar más que las consideraciones relativas a la independencia del órgano. En cuanto a los vínculos estructurales entre la Comisión y su Secretaría, que fueron determinantes para que el TJUE determinase que no se cumplía con el requisito de la independencia, el Abogado General los relativiza⁵²⁹: *“En primer lugar, no considero probable que el ejercicio por el Presidente de su potestad disciplinaria sobre la Secretaría influya en el modo en que se lleve a cabo una investigación determinada. En segundo lugar, aunque tuviera que adoptarse la opinión contraria, me parece que la amenaza contra la separación funcional durante la investigación se previene de manera suficiente a través de la vista celebrada por la Comisión de la Competencia, que parece conferir una oportunidad*

528 Vid. Conclusiones del Abogado General Jacobs Asunto C-53/03, *Syfait*, Rec. 2005 I-4609 presentadas el 28 de octubre de 2004, apartados 20 y ss.

529 Ibid, apartado 34.

suficiente a todas las partes para formular sus propias alegaciones, garantizando de este modo que se adopte finalmente una resolución justa”. Asimismo, se había admitido por el TJUE una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Defensa de la Competencia español en el Asunto C-67/91, *Asociación Española de Banca Privada y otros*, Rec. 1992 I-4785, órgano muy parecido al *Epitropi Antagonismou*. Por último, a juicio del Abogado General Jacobs, deben pesar argumentos de economía procesal para admitir la cuestión prejudicial en esta primera fase, ya que se evitarían los procedimientos de revisión jurisdiccionales posteriores. La *Comisión de Defensa de la Competencia* cuenta con un alto nivel de especialización por lo que sería un interlocutor más apropiado con el TJUE que un tribunal generalista en una fase posterior. La descentralización operada en este campo justificaría a juicio del Abogado General que estos órganos encargados de vigilar el correcto funcionamiento de los mercados con potestad para no aplicar la legislación nacional contraria a los principios que rigen el Derecho de la Competencia debieran tener un cauce procedimental vía la cuestión prejudicial para eliminar las incertidumbres que se pudieran plantear.

Este doble análisis del requisito de independencia que el Tribunal adopta en *Syfait*, rechazando los argumentos del Abogado General favorable a una relajación del mismo, puede ser extrapolable a los tribunales administrativos en materia fiscal a los efectos de restringir su legitimación activa. Si tomamos el caso español, por ejemplo, los *tribunales económicos-administrativos* se pronuncian sobre los hechos y fundamentos sostenidos por los órganos de la administración tributaria, ya sean de gestión, inspección y recaudación. Asimismo, existen vínculos orgánicos de estos tribunales con el Ministerio de Hacienda, en cuanto al nombramiento, cese y remoción de sus miembros, como ya han sido ya puestos de manifiesto en el anterior apartado. Este particular enfoque del TJUE en *Syfait*, junto con las nuevas disposiciones de la LGT, hizo que muchos autores en la doctrina española considerasen que *Gabalfrisa y otros* en cuanto a la legitimación de los *tribunales económicos-administrativos* no era ya aplicable⁵³⁰. En el nuevo esquema

530 CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los

legislativo de la LGT, dos son los artículos que permiten justificar la dependencia funcional de estos tribunales administrativos al Ministro de Hacienda. En primer lugar, el artículo 12.3.2º LGT establece que los *tribunales económicos-administrativos*, cómo órganos de la administración tributaria, deben acatar las disposiciones interpretativas o aclaratorias emanadas por el Ministro de Hacienda. En segundo lugar, el artículo 243 LGT establece el recurso extraordinario para la unificación de doctrina que puede interponer el Director General de Tributos contra resoluciones emitidas por el *tribunal económico-administrativo central*. Este recurso especial será resuelto por una *Sala Especial para la Unificación de Doctrina*, en la que entre sus miembros se encuentran “*el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente*”. Finalmente, la doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos. En otras palabras, del nuevo esquema legislativo español, unido al análisis *Syfait* podemos señalar que la independencia de los Tribunales Económico-Administrativos, afirmada en *Gabalfrisa* y otros se pondría en tela de juicio.

Tribunales Económico-Administrativos: necesidad de un nuevo examen”, op. cit.; CIENFUEGOS MATEO, M., “Independencia judicial y planteamiento de cuestiones prejudiciales. Comentario a la sentencia *Syfait* (C-53/03), de 31 de mayo de 2005, del Tribunal de Justicia”, op. cit. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. “Introducción, Imposición Directa y derecho comunitario”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid 2010, p.589: “*Por otra parte, las sentencias en las que el TJCE admite la legitimación de los TEA para dirigirse al TJCE por la vía de la cuestión prejudicial son anteriores a la LGT 2003. Habrá que ver cómo evoluciona la jurisprudencia del TJCE en relación con el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los TEA con la LGT 2003 en vigor, pues, como es sabido, ha añadido una disposición controvertida (el art. 12.3 LGT), que podría condicionar la independencia de los TEA. Existe una cierta polémica doctrinal acerca de si los TEA pueden ser considerados como administración pública a los efectos del art. 12.3 LGT y, en consecuencia, acerca de si están vinculados por las órdenes interpretativas o aclaratorias del Ministerio de Economía y Hacienda.*”

En la línea restrictiva marcada por *Schmid y Syfait*, podemos citar las sentencias *Wilson and Pilato*⁵³¹. En *Wilson*, aunque no se discutía si el órgano estaba legitimado para plantear la cuestión prejudicial, el TJUE se pronuncia expresamente sobre el concepto de imparcialidad en relación con el *Consejo disciplinario y administrativo* perteneciente al *Colegio de Abogados de Luxemburgo*. Entiende el Tribunal que un órgano de apelación no es independiente cuando en su composición tiene cabida de manera exclusiva los miembros del órgano que tomaron la decisión en primera instancia⁵³². En *Pilato*, el Tribunal rechazó la cuestión prejudicial planteada por el *Prud'homie de pêche* de Martigues (Francia). Este órgano se definiría como un tribunal encargado de resolver de modo exclusivo y sin posibilidad de recurso de apelación, revisión o casación, todos los conflictos entre pescadores surgidos a raíz de hechos y faenas de pesca y de sus disposiciones reguladoras, en el ámbito de su jurisdicción. El TJUE estima que no se cumplen los requisitos de independencia funcional del órgano, al ejercer sus funciones bajo la autoridad del *Comisario de la Inscription maritime*. Como vemos en esta fase, la interpretación restrictiva del criterio de independencia sostenida por el TJUE pesa frente a los argumentos de economía procesal o de dar mayor relevancia a otros requisitos como la jurisdicción obligatoria o el proceso contradictorio, sostenidos por el Abogado General Jacobs en sus Conclusiones en *Syfait*.

Cuarta fase: La vuelta al discurso *Gabalfrisa y otros*

Si bien parecía que después de *Schmid y Syfait* el Tribunal se había posicionado de manera restrictiva en cuanto a la legitimación de órganos administrativos excluidos del poder judicial, recientemente en el Asunto *Nidera Handelscompanion*⁵³³ se vuelve al discurso *Gabalfrisa y otros*. En este asunto, el TJUE responde a una cuestión prejudicial

531 Asunto C-109/07, *Pilato*, Rec. 2008 I-3503; Asunto C-506/04, *Wilson*, Rec. 2006 I-8613.

532 Sentencia *Wilson*, antes citada, apartado 49-62. El TJUE es claro al señalar que en concepto de independencia entraña dos aspectos. En primer lugar, un aspecto externo, que debe impedir que el órgano esté sometido a presiones externas que condicionen su toma de decisiones; y un aspecto interno, que se asocia a la imparcialidad.

533 Asunto C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, Rec. 2010 I-10385.

planteada por el *Mokestinių ginčų komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausybės* (tribunal administrativo o comisión tributaria lituana). Como veremos, dado el enfoque casuístico de la jurisprudencia del TJUE en esta materia, se añaden más incertidumbres que soluciones a futuro, desconociendo cual será la posición del Tribunal en futuros casos que se planteen.

De acuerdo a la normativa lituana, las funciones de esta comisión tributaria consistían “*en examinar de forma imparcial las reclamaciones de los contribuyentes y adoptar decisiones motivadas y acordes a Derecho*”. El mandato de los miembros de esta comisión tendría una duración de seis años y se exige que los miembros sean personas con reputación irreprochable. Se prohíbe expresamente que los miembros de la comisión desempeñen cargos en órganos distintos. Los miembros serán nombrados por el Gobierno de la República de Lituania, siguiendo la recomendación conjunta del Ministro de Hacienda y del Ministro de Justicia. Por último, la normativa establece un procedimiento de recusación de los miembros de esta misma comisión en caso de conflicto de intereses. De la presente descripción de los hechos, deducimos que tanto el funcionamiento, nombramiento y cese de miembros, no difiere en gran medida de los casos ya referidos en relación con otros tribunales administrativos en materia fiscal.

En este caso, en el que se admite la cuestión prejudicial planteada por la comisión tributaria lituana, observamos un intento de extender la calificación de tribunal en el sentido del artículo 267 TFEU, en clara correspondencia con lo señalado en *Gabalfrisa y otros*, poniendo freno a una actitud más restrictiva representada por los casos *Schmid y Syfait*. Por ejemplo, pese a la existencia de los correspondientes vínculos orgánicos con el Ministerio, para el TJUE es determinante para garantizar su independencia que los miembros ostenten su cargo por seis años, sean personas de irreprochable conducta, y no puedan mantener cargos en otros órganos. Pero por ejemplo, no se pronuncia sobre el hecho previsto en la normativa lituana que permite el cese inmediato, antes de que expire el mandato, en los casos en los que un miembro de la comisión “*infrinja gravemente sus*

obligaciones profesionales”. ¿Qué puede calificarse como infracción grave de las obligaciones profesionales? Se trata de un hecho que corresponderá determinar al Ministro de Hacienda, por lo que quedaría en su caso comprometida la supuesta independencia funcional de la comisión. Tampoco, resulta del todo convincente, las aclaraciones presentadas por el Gobierno de Lituania sobre el deber de cooperación de la administración tributaria con el Ministro de Hacienda que la normativa de este país contempla⁵³⁴: “*en cuanto a la obligación de cooperar con el Ministerio de Hacienda, el Gobierno lituano, interrogado al respecto en la vista, señaló que no tenía conocimiento de casos en los que la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės hubiera recibido, por parte de dicho Ministerio, instrucciones o indicaciones sobre la solución a que sería deseable llegar en uno u otro asunto. En estas circunstancias, la existencia de tal obligación general de cooperación tampoco resulta incompatible con la independencia de dicha Comisión respecto del referido Ministerio*”. Las dudas surgen a continuación ¿podemos equiparar este deber general de cooperación con el contenido del artículo 12.3.2º de la LGT española, comentado anteriormente?

Tras *Nidera Handelscompanionie* podemos entender que los tribunales administrativos fiscales y en particular en España, los *tribunales económicos-administrativos*, se encontrarían legitimados para interponer la cuestión prejudicial. Se puede argumentar que *Syfait* no es directamente aplicable al contexto de tribunales administrativos, ya que afecta a un sector muy específico como es el Derecho de Competencia, y por ejemplo el TJUE no lo cita en su razonamiento en *Nidera Handelscompanionie*. También puede argumentarse que en *Syfait* se rechaza la naturaleza de tribunal en el sentido del artículo 267 TFUE del *Epitropi Antagonismou* ante el importante rol que desempeña la Comisión Europea en la ejecución de su deber de cooperación con las autoridades nacionales de defensa de la competencia. Cuando la Comisión Europea decide actuar ante una práctica contraria a la libre competencia, la autoridad nacional de competencia es relegada. En tanto que la cuestión prejudicial tiene lugar en un contexto de resolución de un litigio

534 Sentencia *Nidera Handelscompanionie*, antes citada, apartado 38.

ante el juez nacional, la eventual intervención de la Comisión Europea en el procedimiento en materia de competencia desvirtúa que estemos ante un litigio y que el *Epitropi Antagonismou* pueda considerarse como un tribunal con competencia jurisdiccional⁵³⁵. Es decir, en estos órganos administrativos de defensa de la competencia (*L'Autorité de la concurrence* en Francia o la *Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia* en España), a pesar de que pueda estar dividida las fases de instrucción y de resolución de los expedientes dentro del mismo órgano entre dos secciones, aplicando los postulados *Syfait*, el Tribunal dictaminó que no existen suficientes garantías de independencia para que puedan calificarse como órgano jurisdiccional⁵³⁶. No obstante, el enfoque del Tribunal a los efectos de determinar la independencia del órgano es excesivamente casuístico, por lo que al no existir criterios generales que podamos extrapolar, la posición del Tribunal sigue siendo demasiado ambigua y abierta a nuevas interpretaciones que pueden anular los criterios recogidos en *Nidera Handelscompanie*.

Esta falta de legitimación para dialogar con el TJUE mediante la cuestión prejudicial que *Syfait* excluye para los órganos nacionales en defensa de la competencia puede quedar suplida por una mayor interacción entre los órganos administrativos en defensa de la competencia y la Comisión Europea a través de la Red Europea de Competencia (“REC”) instaurada por El Reglamento (CE) n° 1/2003, de 16 de diciembre de 2002, relativo a la aplicación de las normas sobre competencia previstas en los artículos 81 y 82 del Tratado CE⁵³⁷. El establecimiento de cauces de cooperación e intercambio de información entre la Comisión y las autoridades nacionales de competencia como la REC podría revelarse como una solución adecuada a implantarse en el campo de la fiscalidad. Así, la existencia de una red entre las autoridades tributarias nacionales, y en particular los órganos tributarios de naturaleza consultiva, y la Comisión Europea permitiría avanzar la

535 Ver apartado 34 en el Asunto C-53/03, *Syfait*, Rec.2005 I-4609.

536 Sobre la legitimación de los órganos administrativos encargados de la defensa de la competencia, véase RODGER, B., *Article 234 and Competition Law*, Wolters Kluwer, 2008.

537 Sobre el funcionamiento de la REC, puede consultarse el Comunicación de la Comisión sobre la cooperación en la Red de Autoridades de Competencia [Diario Oficial C 101 de 27.4.2004].

penetración del Derecho Fiscal de la Unión Europea, y seguramente podría ayudar a descongestionar el TJUE de cuestiones prejudiciales en éste área.

d) La cuestión prejudicial se debe plantear en el transcurso de un litigio en curso

Uno de los puntos sobre los que se construye la cuestión prejudicial es precisamente dar una interpretación del Derecho de la Unión Europea que pueda ser utilizada por el juez nacional para resolver el litigio en curso. Por tanto uno de los requisitos que se exigen para que el órgano sea calificado como tribunal en el sentido del artículo 267 TFUE es que dicho órgano tenga capacidad de *ius dicere*, es decir de resolver un litigio planteado ante él. En principio, parece claro que si no existe un litigio subyacente, el TJUE debería rechazar la cuestión prejudicial planteada por el órgano⁵³⁸. Este argumento por ejemplo ha sido empleado por el TJUE para rechazar las cuestiones prejudiciales planteadas por lo que hemos llamado los órganos consultivos en materia fiscal. En *Victoria Film*⁵³⁹, se rechaza la cuestión prejudicial planteada por el órgano consultivo sueco, el *Skatterättsnämnden*, sobre la base que ni revisaba la legalidad de una decisión adoptada por la administración, ni tampoco su resolución servía para resolver un litigio⁵⁴⁰, careciendo el órgano de función jurisdiccional.

Pero aunque no se diga en el razonamiento del Tribunal en *Victoria Film*, un argumento adicional que justificaría la exclusión de estos órganos del acceso a la cuestión

538 TRIDIMAS, T. “Knocking on Heaven’s door: fragmentation, efficiency and defiance in the preliminary reference procedure”, op.cit., pp. 27.

539 Asunto C-134/97, *Victoria Film*, Rec. 1998 I-7023, apartados 14-19. En esta sentencia, el TJUE reproduce los argumentos de los siguientes casos a los efectos de inadmitir la cuestión planteada. La cuestión prejudicial no es un procedimiento que permita al Tribunal resolver cuestiones hipotéticas o dar dictámenes generales sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea, sino un proceso enmarcado en la cooperación entre órganos jurisdiccionales: (i) Asunto C-318/85, *Greis Urterweger*, Rec. 1986 955, apartado 4. En este asunto, la *Commissione consultiva per le infrazioni valutarie* italiana no resolvía litigios al ser su objetivo emitir dictámenes consultivos al Ministro del Tesoro; (ii) Asunto C-111/94, *Job Centre*, Rec. 1995 I-3361, apartados 9-12. En este caso el *Tribunale civile e penale di Milano* intervenía en un procedimiento no contencioso, denominado de «giurisdizione volontaria», sobre una solicitud de calificación de los Estatutos de una sociedad a efectos de su inscripción en el Registro.

540 Sentencia *Victoria Film*, antes citada, apartado 18.

prejudicial, sería la prohibición contemplada en la jurisprudencia del TJUE de contestar en este procedimiento cuestiones generales o hipotéticas remitidas por el órgano nacional⁵⁴¹. Ya que estos órganos consultivos se encargan de emitir resoluciones sobre transacciones futuras, que aún no se han realizado, se podría entender que de admitirse sus cuestiones prejudiciales planteadas, se estaría abriendo la puerta a la resolución de preguntas hipotéticas, desvirtuándose el mecanismo prejudicial. El rol del TJUE en la cuestión prejudicial es dar una respuesta interpretativa de Derecho Europeo, que le ayude al juez nacional a resolver el litigio en curso, pero no realizar una interpretación sobre una transacción, que puede que no tenga lugar nunca.

Si estos argumentos resultan suficientemente convincentes para apoyar que los órganos consultivos en materia fiscal deban ser excluidos del acceso a la cuestión prejudicial, el desarrollo casuístico de la jurisprudencia del TJUE en relación con la definición de órgano del artículo 267 TFUE posibilita que podamos albergar dudas y encontremos asideros jurisprudenciales para apoyar lo contrario.

En primer lugar, nos fijamos en *Österreichischer Gewerkschaftsbund*⁵⁴². En este caso, se trataba de una cuestión prejudicial planteada por el *Oberster Gerichtshof* – Tribunal Supremo Austríaco – en el curso de un procedimiento previsto por la normativa de ese país mediante el cual las asociaciones de trabajadores y de empleadores podían preguntar a este órgano cuestiones interpretativas sobre la normativa laboral. Se pretende que el *Oberster Gerichtshof* se pronuncie con el fin “*de que se declare la existencia o*

⁵⁴¹ La prohibición de resolver preguntas hipotéticas o a litigios artificiales se recoge en los Asunto C-104/79, *Foglia v Novello*, Rec. 1980 00745; Asunto C-244/80, *Foglia v Novello*, Rec. 1981 03045. Por ejemplo, la fórmula tradicional usada por el TJUE la encontramos en el Asunto C-341/05, *Laval un Partneri Ltd*, Rec.2007 I-11767, apartado 46: “*La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta 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 es de naturaleza hipotética, o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec p. I-2099, apartado 39; de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec. p. I-607, apartado 19, y Conseil général de la Vienne, antes citada, apartado 20)*”.

⁵⁴² Asunto C-195/98, *Österreichischer Gewerkschaftsbund*, Rec 2000 I-10497, apartados 21-32.

inexistencia de derechos o relaciones jurídicas en relación con hechos que no se refieran a personas designadas nominalmente. La petición deberá tener por objeto una cuestión de Derecho material en el ámbito del Derecho laboral, en el sentido del artículo 50, que afecte al menos a tres empresarios o trabajadores". Por otro lado, la decisión que adoptase el Tribunal Supremo vincularía a las partes, que no podrán presentar una segunda petición con el fin de obtener una decisión declarativa para la misma situación fáctica y que suscite las mismas cuestiones jurídicas. En este caso, donde el procedimiento descrito tiene un claro componente consultivo ya que las partes formulan una pregunta de interpretación de la normativa laboral al *Oberster Gerichtshof* sin que exista un litigio ante la jurisdicción ordinaria⁵⁴³, el TJUE admitió la cuestión prejudicial planteada. En primer lugar, se afirma que la jurisdicción del *Oberster Gerichtshof* es obligatoria en el sentido de que cualquiera de las partes del litigio puede someter el asunto al *Oberster Gerichtshof* sin tomar en consideración las objeciones de la otra parte; el órgano es independiente y ejerce sus funciones con carácter permanente; y, el procedimiento está regulado por ley, teniendo carácter contradictorio. Lo que resulta más interesante, es destacar cómo el Tribunal justifica que el procedimiento en curso no tiene como objeto la respuesta a preguntas hipotéticas⁵⁴⁴: *"A continuación, de los autos se desprende que dicho procedimiento no lleva consigo el planteamiento de cuestiones puramente hipotéticas al Oberster Gerichtshof. En efecto, el artículo 54, apartado 2, de la ASGG exige, para someter adecuadamente un asunto al órgano remitente en virtud de dicha disposición, que la petición que le dirija una entidad representativa de los empresarios o de los trabajadores tenga por objeto una cuestión de Derecho material que afecte al menos a tres trabajadores o empresarios. Por otra parte, el Oberster Gerichtshof consideró que, en el marco del citado procedimiento, las agrupaciones de empresarios y de trabajadores por cuenta ajena sólo deben someterle cuestiones de carácter fáctico verdaderamente típicas y de importancia general, precisando que no es*

543 El artículo 54, apartados 2 a 4, de la Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (Ley de Tribunales de lo Social; en lo sucesivo, «ASGG») establece este procedimiento consultivo, cuya resolución es vinculante para las partes.

544 Sentencia *Österreichischer Gewerkschaftsbund*, Rec. 2000 I-10497, apartado 28.

competente para responder in abstracto a cuestiones jurídicas de carácter general que no guarden relación con situaciones fácticas suficientemente concretas”. Es decir, observamos que basta con que las preguntas presentadas ante el *Oberster Gerichtshof* tengan un sustrato fáctico, se evitaría incurrir en la prohibición de realizar interpretaciones en abstracto.

Podemos observar que en este caso, es determinante que dicho procedimiento consultivo se desarrolle por el Tribunal Supremo Austríaco, un órgano perteneciente al poder judicial. Por tanto, pudiera ser irrelevante la función que desarrollase a los efectos de determinar su inclusión o exclusión del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE. En otras palabras, el TJUE se inclina por un tratamiento unitario del órgano, en este caso el Tribunal Supremo, afirmando que siempre es un órgano legitimado para presentar una cuestión prejudicial con independencia del procedimiento que se esté empleando. Este tratamiento unitario es contrario a otros casos ya resueltos por el TJUE, como por ejemplo, en *Job Centre*,⁵⁴⁵ en el que el TJUE rechazó la cuestión prejudicial planteada por un tribunal nacional en el curso de un procedimiento de naturaleza no contenciosa (*giurisdizione volontaria*). En nuestra opinión, *Österreichischer Gewerkschaftsbund* ofrece importantes conclusiones que pueden aplicarse a los órganos administrativos especializados en la fiscalidad, en clara oposición a *Victoria Film*: (i) El Tribunal Supremo Austríaco, al igual que el órgano consultivo sueco, no resolvían disputas o litigios entre particulares; (ii) en ambos casos, las resoluciones emitidas eran vinculantes para sus destinatarios; (iii) no existe un riesgo de calificar las respuestas dadas por el TJUE como hipotéticas, ya que existe un importante sustrato fáctico (las partes interesadas proporcionan un adecuado relato de los hechos).

En segundo lugar, podemos citar los casos *Garofalo and Nederlandse Spoorwegen*⁵⁴⁶, en

545 Asunto C-111/94, *Job Centre*, Rec. 1995 I-3361, apartados 9-11. En este caso, más que una función jurisdiccional, el tribunal italiano ejercía facultades propias de una autoridad administrativa no conectadas con la resolución de la disputa.

546 Asuntos Acumulados C-69/96–79/96, *Garofalo*, Rec. 1997 I-5603, apartados 17-27; y Asunto 36/73,

los que se resolvían cuestiones presentadas por el “*Consejo de Estado*”, actuando en procedimientos de naturaleza consultiva. En *Garofalo*, el Tribunal calificó al *Consiglio di State* italiano como tribunal legitimado para presentar una cuestión prejudicial. El papel designado a este órgano en este procedimiento de recurso extraordinario se ceñía a emitir una opinión vinculante que servía de base al Presidente de la República Italiana para adoptar una decisión que anulase un acto administrativo por ser contrario a un interés legítimo. La normativa italiana disponía que el Presidente de la República en caso de discrepancia podría apartarse de la opinión dictada por el *Consiglio di State*, pero en este caso, se necesitaría una deliberación del Consejo de Ministros y adecuada fundamentación de la discrepancia con el dictamen emitido por este órgano consultivo. Las razones alegadas por el Tribunal son las siguientes: (i) Este procedimiento por el que mediante la interposición de un recurso extraordinario ante el Presidente de la República Italiana se pretendía la anulación de un acto administrativo lesivo tiene una naturaleza contradictoria, y asimismo resuelve una disputa entre la administración y los particulares; (ii) El *Consiglio di Stato*, que interviene en este procedimiento, de manera consultiva, es un órgano “*de naturaleza permanente, imparcial e independiente, y la independencia e imparcialidad de sus miembros, tanto si se integran en las secciones consultivas como si lo hacen en las jurisdiccionales, está garantizada por la ley, no pudiendo pertenecer simultáneamente a las dos secciones*”⁵⁴⁷. El fundamento jurídico del TJUE en este caso, es que existe un litigio de fondo entre el particular y la Administración, de modo que el recurso extraordinario presentado ante el Presidente de la República Italiana resuelve dicha controversia jurídica. El papel del *Consiglio di Stato* se inserta en resolver dicha controversia. En *Nederlandse Spoorwegen*, el Tribunal admite la cuestión prejudicial presentada por el *Raad van State* directamente, sin plantearse su calificación como tribunal en el sentido del artículo 267 TFUE⁵⁴⁸. El *Raad van State* de los Países Bajos, en

Nederlandse Spoorwegen, Rec. 1973 1299.

547 Sentencia *Garofalo*, antes citada, apartado 25.

548 En las Conclusiones del Abogado General Henry Mayras presentas el 7 de noviembre de 1973 se encuentra la argumentación favorable a la inclusión de este órgano en la definición del tribunal del artículo 267 TFUE.

materia contenciosa-administrativa, actuaba como un órgano consultivo de la Corona, limitándose a proporcionar un dictamen no vinculante. La Corona era el órgano que finalmente decidía el litigio en curso. En este caso, y tras un análisis histórico de este organismo, el Abogado General llega a la siguiente conclusión: “*En definitiva, aunque no se pueda afirmar que, de hecho, la Sección de lo Contencioso (Raad van State) tenga la facultad de decidir, no hay duda, en mi opinión, de que las decisiones adoptadas por la Corona, previo dictamen de la Sección, tienen carácter jurisdiccional*”. En estos dos últimos casos, en los que el consejo de estado interviene de manera consultiva, el elemento determinante es la conexión con un litigio en curso entre particulares y la administración. Tal como señalan BROBERG and FENGER⁵⁴⁹, en estos dos casos hay una clara voluntad del TJUE de admitir las cuestiones planteadas por estos órganos consultivos al máximo nivel constitucional, pero la puerta queda abierta a otros organismos consultivos que no ocupen una posición suprema en la estructura constitucional del Estado como el *Consiglio di Stato* and the *Raad van State*.

En tercer lugar, el hecho que *Dorsch Consult* relativizase el requisito que el procedimiento sea contradictorio o inter partes, podría jugar a favor de admitir la legitimación de estos órganos consultivos en materia fiscal. En España, El procedimiento ante la Dirección General de Tributos - artículo 88.2 de la LGT - prevé que sean los contribuyentes quienes mediante la presentación de un escrito insten a este órgano consultivo a que se pronuncie sobre una determinada interpretación de la normativa tributaria. No se contempla una audiencia al interesado a los efectos de que dicho órgano consultivo emita su resolución. Si comparamos este procedimiento con los casos resueltos por el TJUE en relación a procedimientos para adoptar medidas cautelares o suspender el procedimiento, como en *Pardini*⁵⁵⁰, veremos como no hay muchas diferencias. En este último caso, el órgano resuelve con base en la información suministrada por las partes, sin que se disponga de un trámite de audiencia a los

549 BROBERG, M. y FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 84.

550 Asunto 338/85, *Pardini*, Rec. 1988 2041.

interesados.

Los tres ejemplos anteriormente expuestos inciden en subrayar cómo la propia jurisprudencia del TJUE, dado su carácter marcadamente casuística, consigue erosionar, o al menos plantear dudas sobre el criterio tan explícito asentado en *Victoria Film* que impide calificar como tribunal a los órganos que no resuelven un litigio en curso.

1.4. Conclusión: la discrecionalidad del TJUE

Los vaivenes de la jurisprudencia en torno a los criterios *Vaassen-Göbbel*, en relación con la tipología habitual de órganos no adscritos al Poder Judicial arroja un resultado insatisfactorio, excesivamente casuístico y por ende, demasiado flexible⁵⁵¹. Es decir, disponemos de un concepto autónomo de órgano jurisdiccional, pero no existen criterios claros y precisos para definirlo, sino todo lo contrario, una excesiva flexibilidad. Esta flexibilidad se sustenta en que no existe un concepto unívoco y uniforme de función jurisdiccional para el TJUE. Si tal como señala KOVAR⁵⁵² las dos principales características de la función jurisdiccional serían “*l'existence d'un litige, qui sera réglé par une décision obligatoire fondée sur le droit*”, la exposición de la jurisprudencia anterior revela como existen excepciones, amparadas por el TJUE como en los casos *Garofalo* and *Nederlandse Spoorwegen* en los que el órgano remitente de la cuestión prejudicial no estaba encargado de decidir el asunto⁵⁵³. Igual ocurre con los criterios de

551 JIMENO BULNES, M., *La Cuestión Prejudicial del artículo 177 TCE*, op. cit., pp. 196: “En conclusión, pues, creemos que no se llegado jurisprudencialmente a construir una definición de órgano jurisdiccional stricto sensu, en adecuación al artículo 177, ni, menos aún, de órgano jurisdiccional comunitario. A lo sumo puede hablarse de una línea jurisprudencial en elaboración que denota un punto de vista flexible a la hora de admitir cuestiones prejudiciales procedentes de organismos, que en su respectivo ordenamiento jurídico, no constituyen en rigor órganos jurisdiccionales, siempre cuando se dediquen a la resolución de conflictos inter partes”. VANDERSANDEN, G., *Renvoi préjudiciel en droit européen*, Bruylant, Bruxelles, 2013, pp. 47: “Une telle jurisprudence, par son degré de variabilité, est source d'incertitude. Elle mériterait d'être clarifiée”.

552 KOVAR, R., “La notion de juridiction en droit européen”, op. cit., pp. 336.

553 Se incide en la necesidad de que exista un litigio, teniendo el órgano capacidad de *ius dicere*, debe ser la principal característica que posea un órgano que plantee una cuestión prejudicial. Véase BROBERG, M. y FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op.cit., pp. 70. y TRIDIMAS, T.,

independencia del órgano, donde la jurisprudencia ha oscilado entre dar una mayor relevancia a la parte orgánica o inclinarse por criterios de tipo funcionales (imparcialidad y protección para el ejercicio de sus funciones frente al poder ejecutivo), o los de jurisdicción obligatoria o procedimiento contradictorio, que aparecen claramente desdibujados. Tal como se puede comprobar de la exposición realizada, estas contradicciones internas en el *case law* en cuanto a la noción de órgano jurisdiccional no se aplican exclusivamente a los órganos en el ámbito fiscal, sino que se hacen extensibles a otras áreas del Derecho (i.e. Derecho Laboral o Derecho de la Competencia), donde encontramos asimismo una enorme variedad de órganos de tipo arbitral o administrativo.

Esta flexibilidad y a la vez obscuridad⁵⁵⁴ consigue que todavía sea un tema abierto decidir si un determinado órgano está legitimado o no a plantear la cuestión prejudicial. Esto hace por ejemplo, que con el actual marco jurisprudencial, sea la doctrina científica quien discuta si concretos órganos nacionales, que nunca han planteado una cuestión prejudicial, pueden estar incluidos dentro de la categoría de tribunal del artículo 267 TFUE. Así por ejemplo el “*Dannish National Tax Tribunal*”, el “*Finnish Assessment Adjustment Board*” o el “*Austrian Independent Fiscal Senate*” (*Unabhängiger Finanzsenat*) son órganos en los que puede existir dudas sobre su legitimación⁵⁵⁵. Si tomamos, el caso del *Finnish Assessment Adjustment Board*, los comentaristas finlandeses concluyen que este órgano administrativo de apelación, “*closely associated with the tax administration*” no sería un tribunal legitimado del artículo 267 TFUE⁵⁵⁶, con base en que dicho órgano carecía de independencia atendiendo a los criterios señalados

“Knocking on Heaven’s door: fragmentation, efficiency and defiance in the preliminary reference procedure”, op. cit.

554 BARAV, A., “Deformations préjudicielles”, op. cit., “*Les critères dégagés par la jurisprudence de la Cour relative à la notion de juridiction ont été appliqués d’une manière erratique et avec une rigueur variable*”.

555 VAN EIJSDEN, A., BERND-ROLAND, K., MEUSSEN, G.TK, “General Part”, en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C. (Eds.), *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, op. cit., pp.3-48.

556 ÄIMÄ, K. GRÜSSNER, K. y ALPUA, M., “Finland”, en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C. (Eds.), *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, op. cit., pp. 216.

en *Schmid*. Dado que las decisiones de este órgano pueden ser recurridas ante la “*Administrative Court*” o la “*Supreme Administrativa Court*”, queda salvaguardada la uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión, ya que estos órganos si se encuentran legitimados para presentar una cuestión prejudicial. Ahora bien, siempre queda la duda, dado que desconocemos las particularidades del *Finnish Assessment Adjustment Board*, si las consideraciones en torno al requisito de independencia puestas de manifiesto en *Nidera Handelscompanie* pueden ser relevantes a los efectos de la calificación. Sólo el planteamiento de una cuestión prejudicial por este órgano permitiría salir de dudas. Estamos pues ante un enfoque caso por caso, sin que *a priori* podamos aplicar categorías generales. Tal como señala DE LA MARE, “*the Court has set the valve fairly wide open by taking a broad, purposive view of what is a court*”⁵⁵⁷.

Este amplio poder de discreción en manos del TJUE desemboca en la admisibilidad de cuestiones prejudiciales planteadas por órganos que difícilmente cumplen los requisitos antes enunciados. Este es el caso de *Broekmeulen*⁵⁵⁸, en el que se califica como tribunal al *Commissie van Beroep Huisartsgeneeskunde* (Comisión de apelación en materia de medicina general) sobre la base de que no existía revisión judicial sobre su decisión administrativa, con lo cual era la última instancia para plantear la cuestión prejudicial, y la cuestión planteada en esos momentos – libertad de establecimiento de médicos titulados en otros países – era fundamental para avanzar en la efectividad del Derecho de la Unión Europea. *Broekmeulen* superpone los criterios tradicionales que hemos llamado *Vaassen-Göbbels* (independencia, jurisdicción obligatoria, procedimiento inter partes, etc...) a los efectos de determinar la admisibilidad de cuestiones prejudiciales. En cuanto al primero, que no exista en el derecho nacional un recurso en vía judicial contra la decisión del órgano, confiere a éste la última posibilidad de plantear la cuestión prejudicial. Si el TJUE no le autoriza a hacerlo, se compromete la efectividad del Derecho de la Unión Europea. Esto es precisamente el razonamiento seguido por el

557 DE LA MARE, T., “Article 177 and legal integration”, en CRAIG, P y DE BURCA, G., *The evolution of EU Law*, Oxford University Press, 1999, pp. 220.

558 Asunto 246/80, *Broekmeulen*, Rec. 1981 2311, apartados 16-17.

Tribunal en *Belov*⁵⁵⁹, en el que se rechaza la cuestión prejudicial planteada por la *Comisión de defensa contra la discriminación rumana* (“KZD”) porque contra su resolución cabe interponer un recurso ante la jurisdicción ordinaria. El mismo razonamiento se encuentra en *Epitropos tou Elegktikou Synedriou*⁵⁶⁰ al objeto de desestimar la cuestión prejudicial planteada por el *Tribunal de Cuentas griego*.

La cuestión prejudicial es el mecanismo esencial para la consecución de la efectividad del Derecho de la Unión Europea, y en estos únicos términos resuelve el TJUE sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas. Tal como han señalado, algunos autores, en relación con el desarrollo jurisprudencial del requisito de independencia⁵⁶¹, en los primeros años y dado el escaso número de cuestiones prejudiciales planteadas, era necesario admitir el mayor número pues había que afianzar la uniformidad de este nuevo Derecho y conseguir que fuera eficazmente aplicado. Por el contrario, en la actualidad, con una mayor presencia del Derecho de la Unión Europea en la vida de los Estados miembros, unido a la sobrecarga del trabajo en el TJUE en una Unión Europea a 28, justifica que se adopten criterios más restrictivos en la admisión de cuestiones prejudiciales⁵⁶². Quizás como medida frente a la sobrecarga de trabajo del Tribunal, se

559 Sentencia *Belov*, antes citada, apartado 52.

560 Sentencia *Epitropos tou Elegktikou Synedriou*, antes citada, apartado 31: “Sólo en una fase posterior, cuando el juez de lo contencioso-administrativo llegara a conocer del asunto, se dictará una resolución en el eventual litigio entre el interesado y la administración acerca del pago de dicha remuneración. En ese supuesto, incumbirá al juez de lo contencioso-administrativo pronunciarse sobre el derecho a remuneración del interesado, y en ese marco, en su caso, suspender el procedimiento y presentar una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia (véase por analogía la sentencia *Victoria Film*, antes citada, apartado 18)”.

561 SARMIENTO, D., *Poder Judicial e Integración Europea*, op. cit., y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos: necesidad de un nuevo examen”, op. cit. Véase en este sentido el apartado 63 de las Conclusiones del Abogado General Colomer in C-17/00, *De Coster*, Rec. 2001 I-9445: “Con el fin de impulsar la difusión y la aplicación uniformes del derecho comunitario, en sus primeros años de andadura, el Tribunal de Justicia alentó la utilización del reenvío prejudicial, ayudándose de una interpretación extensiva del concepto de órgano legitimado para ponerlo en marcha. Pero lo que antaño tenía una clara justificación, hoy, cuando el ordenamiento comunitario es una realidad asumida por los operadores jurídicos de los Estados miembros, resulta perturbador y puede entorpecer seriamente la tarea del Tribunal de Justicia”.

562 TRIDIMAS, T., “Knocking on Heaven’s door: fragmentation, efficiency and defiance in the preliminary reference procedure”, op. cit.; ANAGNOSTARAS, A., “Preliminary problems and jurisdiction uncertainties: the admissibility of questions referred by bodies performing quasi-jurisdictional functions”, op. cit.

podrían plantear soluciones en la fiscalidad similares a la REC, que se aplica en el Derecho de la Competencia, y que permiten mantener una comunicación fluida entre la Comisión y los órganos nacionales de defensa de la competencia. Lo cierto es que el empleo de los criterios *Vaassen-Göbbels* provoca una gran inseguridad jurídica a los intérpretes, pues es el TJUE quien en cada momento y en función de las circunstancias considera estar en presencia de un órgano jurisdiccional en el sentido descrito en el artículo 267 TFUE⁵⁶³. Esto puede verse reproducido en relación con los tribunales administrativos en materia fiscal, donde *Nidera Handelscompanie* es de momento la última palabra, pero no la definitiva.

Garantizar la efectividad del Derecho de la Unión Europea se ha convertido en la guía empleada por el TJUE para enjuiciar si un órgano nacional está legitimado para plantear una cuestión prejudicial y no si dicho órgano cumple todos los requisitos para ser catalogado como órgano jurisdiccional⁵⁶⁴. A esta misión se subordinan el resto de criterios *Vaassen-Göbbels*, pese al consiguiente menoscabo de la seguridad jurídica, tal como *Broekmeulen* demuestra⁵⁶⁵.

563 SARMIENTO, D., *Poder Judicial e Integración Europea*, op. Cit., pp. 205: “Al abrir o estrechar los linderos jurídicos del artículo 234, los jueces nacionales estarán siempre a expensas de un pronunciamiento de Luxemburgo que les permita salir de dudas. A través de inseguridad jurídica, el tribunal refuerza su propia situación institucional”.

564 El Abogado General Jarabo-Colomer en sus Conclusiones al Asunto C-205/08, *Umweltanwalt von Kärnten*, Rec. 2009 I-11525 presentadas el 25 de junio de 2009, apartados 37 y siguientes presentaba una propuesta coherente que uniese la efectividad del Derecho de la Unión Europea con la protección del diálogo exclusivo juez nacional-TJUE: “El artículo 234 CE insta un diálogo entre jueces que sólo admite excepciones en circunstancias precisas. En primer lugar, cuando no haya una vía de recurso ante un tribunal nacional; y, en segundo lugar, cuando el órgano remitente, aun siendo una autoridad para-judicial, tenga encomendadas funciones jurisdiccionales por mandato de una norma formal o materialmente constitucional. En ambos supuestos, los criterios *Vaassen-Goebbels* han de exigirse con firmeza, para no deteriorar los cimientos de un mecanismo crucial en el desarrollo del derecho comunitario, como es la cuestión prejudicial”.

565 Contrario a dicho enfoque, reacciona el Abogado General Tesouro en el apartado 40 de sus Conclusiones en el Asunto C-54/96, *Dorsch Consult*, Rec. 1997 I-4961: “Las condiciones subjetivas y objetivas para el funcionamiento del sistema de cooperación entre los Jueces nacionales y el Juez comunitario establecido en el artículo 177 del Tratado no pueden variar en función de las particularidades de cada caso concreto. Si un órgano no es un órgano jurisdiccional, el hecho de que no exista nada mejor no cambia las cosas. Sostener lo contrario e interpretar la sentencia *Broekmeulen* de semejante modo equivaldría a atribuir una importancia determinante a un atributo del sistema procesal del que forma parte el órgano, y no al propio órgano como tal, en cuyo caso carecería de pertinencia que éste reúna o no

Ante un complejo muestrario de órganos no integrantes en el Poder Judicial nacional que se ocupan de la materia fiscal, la crisis orgánica implica que es el TJUE tiene la última palabra en decidir si está en presencia de un juez o tribunal legitimado para presentar la cuestión prejudicial en función si se pone en peligro la efectividad del Derecho de la Unión Europea. Tal como será una línea común en este trabajo, al ser la fiscalidad directa en el Derecho de la Unión Europea un área predominante de integración negativa, ante la ausencia de actividad armonizadora, el Tribunal se atribuye un gran campo de acción o poder discrecional, para determinar con qué órganos jurisdiccionales nacionales dialoga. Como veremos en la Tercera Parte de este trabajo, este poder de decidir sobre la legitimación de un órgano jurisdiccional nacional será conceptuada como cooperación disciplinada, ya que introduce un importante elemento que jerarquiza la relación entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales.

los requisitos expresamente enunciados por el Tribunal”.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA CRISIS FUNCIONAL

2.1. Introducción

En el anterior capítulo, bajo la denominación de crisis orgánica, analizábamos las fricciones que se producían en torno a la calificación de órgano jurisdiccional legitimado para plantear la cuestión prejudicial, y cómo el TJUE con altas dosis de discrecionalidad premiaba la efectividad del Derecho de la Unión por encima de un listado de criterios que devenían excesivamente flexibles o erráticos. En este capítulo, sin embargo, nos detenemos en el estudio de las tensiones originadas por el reparto de funciones y roles entre el TJUE y el órgano jurisdiccional nacional, que extraemos de la jurisprudencia en materia de fiscalidad directa del Tribunal.

En el epígrafe 2.2. analizamos cuáles son las funciones que se adjudican tanto al órgano jurisdiccional que plantea la cuestión prejudicial, como al TJUE en el marco del artículo 267 TFUE, y cómo progresivamente va desapareciendo esta estricta separación de funciones. En el apartado 2.3. observamos como la progresiva penetración del Tribunal en el sustrato fáctico y normativo suministrado por el juez nacional condicionará las respuestas que el Tribunal dará a las cuestiones prejudiciales presentadas, permitiéndose en la mayoría de los casos resolver sobre el fondo del asunto. Por último, en el último apartado, se concluye cómo a raíz de la progresiva erosión del axioma de la separación de funciones, el Tribunal se posiciona como juez interno.

2.2. El rol del TJUE en el examen de los hechos y la normativa nacional

La cuestión prejudicial, como hemos ya indicado, se articula originariamente sobre una estricta separación de funciones entre el Tribunal y los tribunales nacionales, de modo que no es competencia del TJUE examinar los hechos que motivaron el planteamiento de la cuestión prejudicial⁵⁶⁶. En otras palabras, el TJUE debe realizar una interpretación abstracta sobre la norma de la Unión Europea que le sea útil al juez nacional para poder resolver el litigio, pero no dispone de competencia para indicar si la mencionada norma puede ser aplicada al caso concreto ni tampoco puede pronunciarse sobre la legalidad de una disposición interna⁵⁶⁷. Esto conlleva que *“corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia”*⁵⁶⁸. Las funciones quedaban estrictamente delimitadas: el TJUE se encargaba de la interpretación abstracta de la normativa del Derecho de la Unión Europea, aceptando siempre las cuestiones prejudiciales planteadas. El juez nacional, a su vez, conservaba el monopolio de plantear la cuestión y aplicar la sentencia recibida al caso concreto. Evitando que los jueces del *plateau du Kirchberg* conociesen de los hechos del litigio, y reduciéndolos a dar interpretaciones abstractas de la normativa de la Unión Europea, se huía de toda idea de jerarquización del diálogo jurisdiccional. Alejando al TJUE de los hechos y de la normativa nacional en litigio, no había pues peligro de que el Tribunal se

566 Asunto C-13/68, *Salgoil*, Rec. 1968 p. 661; Asunto C-100/64, *Van der Veen*, Rec. 1964 p.1105; Asunto C-20/67, *Kunstmühle Tivoli*, Rec. 1968 p. 293. Vid. Comentarios sobre esta sentencia en NAÔMÉ, C., *Le renvoi préjudiciel en droit européen*, op. cit., pp. 114.

567 BORIA, P., *Diritto Tributario Europeo*, op. cit., pp. 116: *“La Corte di Giustizia è chiamata a pronunciarsi sulla quaestio juris, definendo il significato della norma comunitaria rilevante, mentre il giudice nazionale è tenuto a pronunciarsi sulla quaestio facti, così da prevenire alla decisione sulla fattispecie concreta applicando le norme pertinenti (compresa quella comunitaria)”*.

568 Ver esta fórmula en Asunto C-379/98, *PreussenElektra*, Rec 2001. p. I-2099, apartado 38.

transformara en un tribunal supremo o constitucional, que pudiera resolver el litigio en curso.

2.2.1. La progresiva erosión de la separación de funciones

Este esquema rígido que propugnaba la separación de funciones comienza progresivamente a ceder, y poco a poco se demuestra como el TJUE necesita conocer los hechos que motivaron el litigio y la normativa nacional aplicable a los efectos de poder realizar una interpretación correcta del Derecho de la Unión Europea⁵⁶⁹. Al conocer los hechos y normativa nacional del caso planteado, se produce una consecuencia fundamental: el TJUE comienza progresivamente a socavar el amplio monopolio del órgano jurisdiccional para plantear la cuestión prejudicial. Uno de estos primeros casos, es sin duda *Foglia v. Novello*⁵⁷⁰, en el que se establece que el artículo 177 (actual artículo 267 TFUE) no contempla una competencia del Tribunal de pronunciar dictámenes generales o opiniones consultivas del Derecho de la Unión, sino que es necesario que la respuesta contribuya a la solución del litigio⁵⁷¹. El TJUE entra a valorar las circunstancias del litigio y determina a la luz de los hechos, que el litigio es artificial sobre la base de dos indicios: el transportista que abonó el impuesto francés que gravaba la entrada del vino italiano tenía que haber impugnado dicho pago ante la jurisdicción francesas, y en segundo lugar, el Sr. Foglia había pagado sin protestar la factura del transportista que comprendía el impuesto sobre el consumo francés cuestionado⁵⁷². Al verificar que el litigio planteado ante el juez nacional es artificial o hipotético, el TJUE se empieza a alejar de una interpretación abstracta del Derecho de la Unión Europea, entrando en el monopolio del juez nacional para plantear la cuestión prejudicial, permitiéndose que “*en circunstancias excepcionales, le corresponde examinar las circunstancias en las que el*

569 LENAERTS, K., “Form and substance of Preliminary Rulings Procedure”, op. cit., pp. 356.

570 Asunto C-104/79, *Foglia v Novello*, Rec. 1980 00745; Asunto C-244/80, *Foglia v Novello*, Rec. 1981 03045, apartados 18 y siguientes. En estos casos, el TJUE rechaza pronunciarse sobre la adecuación al Tratado de un impuesto sobre el consumo francés que gravaba la introducción de vinos italianos en dicho país, en un litigio suscitado entre dos particulares ante la jurisdicción italiana.

571 Sentencia *Foglia v. Novello*, antes citada, apartado 17.

572 Ibid., apartado 10.

órgano jurisdiccional nacional se dirige a él con objeto de verificar su propia competencia”⁵⁷³.

Tal como LENAERTS⁵⁷⁴ señala, el propio Tribunal comienza a interesarse por los hechos y la legislación nacional aplicable a los efectos de emitir la sentencia. Cristaliza de esta manera una obligación del órgano jurisdiccional nacional de explicar de manera clara y pormenorizada los hechos y la normativa nacional aplicable al litigio principal. En el caso de que no se cumpla esta obligación, la sanción que podría conllevar sería la inadmisión de la cuestión prejudicial como señala la paradigmática *Telemarsicabruzzo*⁵⁷⁵. Con esta sentencia, en palabras de KOVAR⁵⁷⁶, surge una cooperación jurídica “disciplinée”, que impone al juez nacional la obligación de documentar fehacientemente los hechos y la normativa nacional aplicable, evitando que el Tribunal se pronuncie en abstracto sobre el Derecho de la Unión Europea⁵⁷⁷. *Telemarsicabruzzo* responde por tanto a una evolución lógica de la cuestión prejudicial al reivindicar el papel de los hechos en la interpretación jurídica debilitando la inicial separación entre interpretación y aplicación. Como documentaremos en la Tercera Parte de este trabajo, esta sentencia implica la introducción de criterios de control o admisibilidad sobre las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, criterios que como en este caso podrían ser discutibles⁵⁷⁸. Se pone fin al monopolio absoluto del juez nacional en el

573 Asunto C-244/80, *Foglia v Novello*, Rec. 1981 03045, apartado 21. Véase los comentarios a estas dos sentencias *Foglia v. Novello* en VANDERSANDEN, G., *Renvoi préjudiciel en droit européen*, op. cit., pp. 84: “Par ces deux arrêts, la Cour se réserve désormais le droit – tout au moins en cas de litiges dits artificiels – de contrôler les faits qui sont à la base du litige de droit interne et qui ont conduit à sa saisine et, dès lors, elle oblige le juge national à lui fournir le dossier de l’affaire pour lui permettre d’examiner le contexte dans lequel elle est saisie. Le juge national doit donc, en toute hypothèse, définir le cadre factuel et réglementaire dans lequel s’insèrent les questions qu’il pose ou, à tout le moins, expliquer les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont posées”.

574 LENAERTS, K, “Form and substance of Preliminary Rulings Procedure”, op. cit., pp. 359; Véase BARNARD, C. and SHARPSTON, E., “The changing face of article 177 references”, op. cit., pp.1145

575 Asunto C-322/90, *Telemarsicabruzzo*, Rec. 1993 p. I-393, apartado 8.

576 KOVAR, R., “L’évolution de l’article 177 du Traité CE”, en *Itinéraire d’un juriste européen*, op. cit., pp. 275.

577 En el Asunto C-104/79, *Foglia & Novello*, Rec. 1980 00745 se pone de manifiesto la necesidad de conectar la cuestión prejudicial planteada con el litigio en curso, evitando el pronunciamiento sobre cuestiones hipotéticas o sobre un litigio ficticio.

578 RASMUSSEN, H., *The European Court of Justice*, Gadjura, Copenhagen, 1998, pp. 140-141. Si bien

planteamiento de la cuestión prejudicial.

2.2.2. Las particularidades del contexto fáctico en la fiscalidad directa

Si bien, podemos señalar como los hechos y la ley nacional aplicable tienen una enorme importancia a la hora de que el Tribunal dé una respuesta útil al órgano nacional⁵⁷⁹, en el campo de la fiscalidad directa, tenemos que subrayar tres importantes especificidades.

a) La complejidad de la normativa fiscal

En primer lugar, dado que el rol del TJUE en el campo de la fiscalidad directa es principalmente contrastar las libertades fundamentales con la normativa nacional, a los efectos de resolver una cuestión prejudicial, el Tribunal tiene que conocer perfectamente el sistema fiscal nacional. Ese análisis del Derecho nacional aplicable del Estado Miembro en el que se formuló la cuestión prejudicial se complica en los supuestos en los que el Tribunal adopta un “*overall approach*” y debe comprobar por ejemplo, cuál es la tributación efectiva en el Estado de residencia de un perceptor de dividendos provenientes de otro Estado Miembro (*Manninem*⁵⁸⁰). Es decir, el “*overall approach*” implica que el Tribunal tenga que analizar la legislación fiscal de dos Estados miembros, con la complejidad añadida atendiendo al marco procedimental de la cuestión prejudicial. Será difícil, salvo que sea mediante observaciones de las partes, conocer como se aplica la legislación en el otro Estado Miembro. Esta complejidad fáctica presente, hará que el

el TJUE pone de manifiesto de manera muy breve que carece de los elementos fácticos necesarios, el “report for the hearing” de 29 páginas o las Conclusiones del Abogado General podrían cuestionar la carencia de dichos elementos fácticos: “*The report left its reader with the impression that at least the reporting judge had been able to find most, if not a wholly complete set, of the facts. Indeed, concluding from that Report, the file of Telemarsicabruzzo was not any more underbriefed on matters of fact and national regulatory framework than many of the preliminary cases which the Court had decided on their merits*”.

579 Vid. RODRÍGUEZ IGLESIAS, G., “Le Droit interne devant le juge international et communautaire”, en *Du Droit International au Droit de l’intégration (Liber amicorum Pierre Pescatore)*, Nomos, Badem-Badem, 1987, pp. 596 : “...la clarification du contexte juridique national, qui est déterminant, devient un aspect substantiel de toute la procédure préjudicielle et même de l’arrêt de la Cour”.

580 Asunto C-319/02, *Manninen*, Rec. 2004 I-7477

Tribunal tenga que hacer un importante esfuerzo en señalar las diferencias y similitudes con supuestos anteriores a la hora de resolver la cuestión prejudicial planteada. Aunque puede ocurrir que este esfuerzo por trazar diferencias genere soluciones controvertidas o injustas como la dada en el caso *Gilly*⁵⁸¹, si la comparamos con *Schumacker, Wallentin*⁵⁸².

Asimismo, es frecuente en materia de fiscalidad directa, que los comentaristas expertos en el derecho nacional en curso observen como el Tribunal no interpreta correctamente la legislación nacional, de modo que las conclusiones a las que llega son erróneamente fundadas. Este es el caso de la interpretación en *Bachmann*⁵⁸³ de la coherencia fiscal como causa de justificación de la medida, basada en una errónea interpretación de la normativa belga sobre quién era el sujeto pasivo obligado a pagar el impuesto sobre los premios rescatados⁵⁸⁴. Estos errores ponen de manifiesto la necesidad del TJUE de alcanzar un conocimiento exhaustivo de la normativa nacional en litigio, a los efectos de evitar que estos errores comprometan el resultado final.

b) La distinción entre supuestos de doble imposición jurídica y económica

En segundo lugar, en una importante línea de casos en la fiscalidad directa (i.e. distribución de dividendos transfronteriza), el Tribunal distingue entre los supuestos fácticos planteados por los órganos jurisdiccionales nacionales si se trata de un supuesto de doble imposición jurídica o económica. La doble imposición jurídica es aquella en la

581 Asunto C-336/96, *Gilly*, Rec. 1998 I-02793.

582 Ver apartado 2.2.1 de este Capítulo. Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rec. 1995 225, C-169/03, *Wallentin*, Rec 2004 I- 6443.

583 Asunto C-204/90, *Bachmann*, Rec 1992 I-249.

584 En el apartado 23 de la sentencia, la coherencia fiscal descansa en la correspondencia entre admitir la deducibilidad de las primas de seguro pagadas en otro Estado Miembro y la exigencia del impuesto sobre las cantidades percibidas (rescate) a las entidades aseguradoras no residentes. Sin embargo, y según la normativa belga, serán los perceptores o destinatarios los que deban abonar el impuesto sobre las cantidades rescatadas y no la compañía de seguro no residente. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, op. cit., pp. 275: "The Belgian authors Dasselse, Hinnekens and Shelpé point out that under Belgian law the tax is payable by the recipient of the sums and not by the insurance company. This mistake led the Court to the coherence rule it worked out in *Bachmann*".

que se produce la tributación de una misma renta y en un mismo sujeto pasivo por impuestos similares. Es el caso de los rendimientos de trabajo, que pueden someterse a imposición en el país de la fuente, donde se han obtenido, y en el país de residencia, ya que los residentes tributan bajo el principio de renta mundial. Al contrario, la doble imposición económica es aquella en la que se produce la tributación de una misma renta por impuestos similares pero en personas distintas. Un supuesto clásico de doble imposición económica se da al gravarse los beneficios de una sociedad por el Impuesto sobre Sociedades, siendo el sujeto pasivo la sociedad, y posteriormente cuando dicha sociedad distribuya el dividendo, se grava como sujeto pasivo al perceptor del dividendo. Mientras que la doble imposición económica debe ser subsanada por el Estado Miembro de residencia, la doble imposición jurídica constituye el ejercicio por separado de dos jurisdicciones tributarias, y por tanto no es contrario al mercado interior. Esta distinción resulta artificial e ilógica desde la óptica del mercado interior⁵⁸⁵. En el mencionado *Kerckhaert and Morres*⁵⁸⁶ o *Damseaux*⁵⁸⁷, el Tribunal se declara incompetente para solucionar supuestos de doble imposición jurídica, que evidentemente supone una barrera al mercado interior⁵⁸⁸. Por el contrario, en *Manninen*⁵⁸⁹, se planteaba un problema de doble imposición económica, en un caso de recepción de dividendos de fuente extranjera por un residente en Finlandia. En dicho caso, el Tribunal declara el mencionado régimen contrario al Derecho de la Unión Europea y declara que “los sistemas de imputación basados en una correspondencia entre el IS y el IRPF accionista

585 Sobre la crítica a la distinción, en cuanto a su tratamiento, de la doble imposición económica de la jurídica, véase TERRA, B.J.M. and WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp. 1048 y 1049: “The conclusion must be that the Court sees the persistence or alleviation of economic double taxation as a single Member State's policy choice, whereas it sees the persistence or alleviation of juridical double taxation as an interaction of two separate sovereign jurisdictions, neither of which can be held responsible on its own. We do not understand this distinction (in our view, in both cases a single State policy choice is at the basis of the double taxation), but if one wants to understand the Court's case law, one must start from this distinction made by the Court”.

586 Asunto C-513/04, *Kerckhaert and Morres*, Rec. 2006 I-967, apartado 20.

587 Ver asimismo sobre la doble imposición jurídica, Asunto C-128/08, *Damseaux*, Rec. 2009 I-6823.

588 GRAETZ, J.M and WARREN, J.R., “Dividend taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy”, *Common market law review*, nº 44, pp. 1577-1623, 2007, ver pp. 1613.

589 Véase los supuestos de doble imposición económica en Asunto C-319/02, *Manninen*, Rec. 2004 I-7477, o Asunto C-315/02, *Lenz*, Rec. 2004 I-7063.

deben extenderse a los dividendos procedentes de sociedades de otros Estados miembros⁵⁹⁰". La negativa del Tribunal a resolver los supuestos de doble imposición jurídica no sólo no carecería de una razón lógica, ya que al igual que la doble imposición económica, se obstaculiza el mercado interior, sino que además podría entrar en contradicción con un anterior pronunciamiento como *De Groot*⁵⁹¹. En dicho caso, se consagra el derecho a la eliminación de la doble imposición jurídica en la Unión Europea en el sentido de que el Estado de residencia, ya sea aplicando el método de exención o imputación, debe tener en cuenta la situación personal y familiar del trabajador que, durante un ejercicio fiscal determinado, obtuvo ingresos en su Estado de residencia y en otro Estado miembro⁵⁹². Es decir, ante un supuesto fáctico complejo como es la distribución de dividendos transfronteriza, el Tribunal distingue los supuestos de doble imposición jurídica y económica, a los efectos de anudar una solución jurídica. Distinción, que como hemos indicado resulta artificial, y por ende criticable desde la óptica de la consecución del mercado interior, sólo justificable a juicio del TJUE, en la necesidad de preservar la esfera de competencia de los Estados miembros en materia fiscal: son ellos quienes tienen que eliminar la doble imposición jurídica.

c) La interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición ("CDIs")

En tercer lugar, el TJUE no sólo no se ve obligado a analizar la normativa nacional, sino que en el campo de la fiscalidad directa tienen una importancia fundamental los CDIs.

Contrariamente a lo sostenido por el Tribunal en algunas ocasiones⁵⁹³, la existencia de

590 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., "La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa", en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2008, pp.1116.

591 Asunto C-385/00, *De Groot*, Rec. 2002 I-11819, apartado 114.

592 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., "La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa", op. cit. pp. 1119 : "La decisión del TJUE en *Kerckhaert-Morres*, por otra parte, resulta difícil de conciliar con la *STJUE De Groot*, de la que se derivaba un auténtico derecho a la eliminación de la doble imposición jurídica. Lógicamente, la autoridad de *Kerckhaert-Morres* es superior a *De Groot* puesto que la primera es una sentencia del Pleno y la segunda de la Sala Quinta".

593 En algunos casos, el Tribunal se ha negado a interpretar los CDIs al considerarlos ajenos al Derecho de

estos instrumentos legislativos internacionales, con especial impacto en la fiscalidad directa, añaden un importante nivel de complejidad en los hechos planteados, pues como veremos obligan al TJUE a comprender como sería la tributación efectiva en el caso concreto, aplicando las reglas del reparto de potestades tributarias contenidas en los CDIs⁵⁹⁴. La relación del TJUE con los CDIs ha sido cuanto menos tormentosa.

En un primer momento, el TJUE no contempla en absoluto la existencia los CDIs, como en *Bachmann*⁵⁹⁵, donde el TJUE justifica una medida discriminatoria en la salvaguardia de la coherencia fiscal, atendiendo exclusivamente a la legislación interna belga sin tener en cuenta los Convenios para evitar la doble imposición firmados por Bélgica que rompen la conexión entre la deducibilidad de las primas abonadas al asegurador y el gravamen de las cantidades pagadas, y la no deducibilidad de los pagos realizados al asegurador y la exención de las cantidades percibidas. Dado que el artículo 18 del Modelo de Convenio de la OCDE establece que las pensiones privadas tributarán en el estado de residencia, se generaría una clara doble imposición en el Sr. Bachmann ya que las primas abonadas en Bélgica a una aseguradora alemana no serían deducibles, y la pensión cobrada finalmente tributaría en Alemania. El hecho que el TJUE no reconociese

la Unión Europea, como en el Asunto C-141/99, *AMID*, Rec. 2000 I-11619, apartado 18: “*En sus observaciones, la Comisión pone en duda que las disposiciones belgas aplicadas en el litigio principal se ajusten al Convenio. Sin embargo, no procede pronunciarse sobre dicho extremo, puesto que el órgano jurisdiccional remitente no ha planteado ninguna cuestión al respecto (véase, en particular, la sentencia de 16 de septiembre de 1999, WWF y otros, C-435/97, Rec. p. I-5613, apartado 29) y que, en cualquier caso, en el marco del artículo 177 del Tratado, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre la interpretación de disposiciones que no sean de Derecho comunitario (véase, en particular, el auto de 12 de noviembre de 1998, Hartmann, C-162/98, Rec. p. I-7083, apartados 8, 9, 11 y 12)*”. En relación con el Asunto C-80/94, *Wielockx*, 1995 I-02493, WATTEL se muestra contrario a que el TJUE interprete los CDIs. WATTEL, P.J, “*The EC Court’s attempts to reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law*”, *Common Market law Review*, nº 33, 1996, pp. 245: “*The interpretation and application of bilateral tax treaties is a matter for the referring court, as in the interpretation and application of national law, provided the national court does so in the light of object and purpose of Community law (reconciliatory interpretation)*”.

594 Los CDIs tienen que ser tenidos en cuenta por el Tribunal para resolver los casos planteados en la fiscalidad directa. Vid. VANISTENDAEL, F., “*Denkavit Internationaal: The Balance Between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?*”, *European Taxation*, nº 5 2007, pp.213: “*In defining the tax jurisdiction of a Member State, the ECJ will not only take into account the national and domestic rules, but also the provisions of tax treaties concluded by the Member States. All these provisions including the provisions of tax treaties must conform to the requirements of non-discrimination*”.

595 Asunto C-204/90, *Bachmann*, Rec 1992 I-249.

el valor de los CDIs⁵⁹⁶ fue corregida en sentencias posteriores como *Schumacker* o *Wielockx*, en la que si se tienen en cuenta los CDIs a los efectos de analizar el caso planteado⁵⁹⁷. Aunque puede ocurrir, que el análisis del impacto de un CDI en la situación fáctica deba ser enjuiciada por el juez nacional como se desprende de *Bouanich*⁵⁹⁸. En este caso, el Tribunal estableció que en los casos en los que la aplicación de un CDI resultase más gravosa para el no residente, dicho precepto del CDI en particular no sería aplicable. Dicho asunto se refería a la compatibilidad con el artículo 56 CE de la legislación sueca que disponía que, en caso de reducción del capital social, el importe de la adquisición de acciones pagado a un accionista no residente se gravaba como distribución de beneficios, sin derecho a deducir los gastos de adquisición de las citadas acciones, mientras que el mismo importe pagado a un accionista residente se gravaba como ganancia patrimonial del capital mobiliario, con derecho a deducir los gastos de adquisición. El Tribunal de Justicia estimó que, considerada por sí sola y sin tener en cuenta el CDI aplicable, esa legislación era manifiestamente discriminatoria (contestación a la primera pregunta). Sin embargo, en el supuesto de que, a la luz de los hechos del litigio del que conocía, el tribunal nacional apreciara que, como efecto del CDI aplicable, los no residentes resultaban tratados en realidad de modo no menos favorable que los residentes, no existiría vulneración del artículo 56 CE⁵⁹⁹.

596 Sentencia *Bachmann*, antes citada, apartado 26.

597 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2008, pp.881:” De hecho, en sentencias posteriores (*Shumacker*, *Wielockx* o *Asscher*) a los efectos de delimitar si la coherencia del sistema tributario podía ser un argumento a tener en cuenta para justificar una legislación discriminatoria, el TJUE tuvo buen cuidado de acudir a los CDIs y no únicamente a la legislación interna como hizo en *Bachmann*”.

598 Asunto C-265/04, *Bouanich*, Rec. 2006 I-923.

599 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. Cit, pp.1154:”Es la primera vez que se dice que un artículo de un CDI puede ser contrario al Derecho de la Unión Europea. Aunque, sólo el artículo 10 del CDI entre Suecia y Francia es contrario al Derecho de la Unión Europea cuando el tratamiento diferenciado del no residente es más gravoso con respecto al residente”.

Es decir, ya sea el TJUE o bien el juez nacional, el régimen establecido en el CDI debe ser tenido en cuenta, no permitiéndose como en *Renneberg*⁶⁰⁰ que el reparto de potestad tributario contenido en un CDI pueda alegarse para oponerse a la aplicación de las libertades fundamentales. En este caso, al Sr. Renneberg, residente en Bélgica, pero que obtenía la mayor parte de sus ingresos en Holanda, no se le permitía que tuviera en cuenta en este último país los rendimientos negativos derivados de su vivienda belga, ya que el CDI entre Bélgica y los Países Bajos establecía que sólo el país de residencia (Bélgica) podía tener en cuenta los rendimientos tanto positivos o negativos derivados de inmuebles. El Tribunal afirma que para el cálculo del impuesto de un sujeto pasivo residente en los Países Bajos, los rendimientos negativos de un inmueble situado en Bélgica, sí se tendrían en cuenta. Por tanto, equiparando ambas situaciones, la negativa de las autoridades tributarias neerlandesas a practicar la deducción en beneficio del Sr. Renneberg no se deriva de la elección hecha en dicho Convenio de atribuir al Estado miembro en cuyo territorio esté situado el inmueble de que se trate la competencia para gravar los rendimientos inmobiliarios de los sujetos pasivos, sino a que los sujetos pasivos sean o no residentes en los Países Bajos⁶⁰¹. Al ser los Países Bajos, el Estado Miembro en el que el Sr. Renneberg obtiene la mayoría de sus ingresos, este país deber tener en cuenta los rendimientos negativos generados en Bélgica, sin que pueda escudarse en las disposiciones de un CDI para restringir las libertades de circulación⁶⁰².

En relación con los CDIs, encontramos supuestos en los que el Tribunal evita pronunciarse, o bien interpreta el CDI de una manera incorrecta. En relación con el primer caso, el Tribunal rehuye pronunciarse sobre la interrelación de los CDI's con el

600 Asunto C-527/06, *Renneberg*, Rec. 2008 I-07735.

601 Sentencia *Renneberg*, antes citada, apartados 57 y 58.

602 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. Cit, pp 902: “*El tribunal no parece aceptar que el reparto de poder tributario establecido en un CDI constituya un argumento que justifique en todo caso una restricción fiscal. Tal afirmación, sin embargo, hay que matizarla y de hecho el Tribunal desplegó un evidente esfuerzo argumental dirigido a poner de relieve como la eliminación de la discriminación fiscal generada por los Países Bajos no ponía en peligro el reparto del poder tributario previsto en el CDI, ni tampoco resultaba contrario a sus disposiciones, sino que antes al contrario encontraba acogida en su texto.*”

Derecho de la Unión Europea, como en *Columbus Container*⁶⁰³, en el que la normativa interna alemana dejaba sin aplicar el régimen de exención previsto en el Convenio: “a tenor del CDI entre Bélgica y Alemania, los rendimientos procedentes de beneficios que obtenga una sociedad alemana a través de una sociedad en comandita belga estarán exentos para los sujetos pasivos residentes en Alemania. Sin embargo, en el supuesto de que, como sucede en el litigio principal, dicha sociedad tribute, según la normativa fiscal belga, por el impuesto sobre los beneficios obtenidos en Bélgica a un tipo inferior al 30 %, las disposiciones controvertidas de la AStG establecen que, a pesar de la existencia de dicho Convenio, tales rendimientos no estarán exentos del impuesto sobre la renta para los sujetos pasivos residentes en Alemania, sino que estarán sometidos al régimen tributario alemán y el impuesto recaudado en Bélgica se imputará a la cuota del impuesto debido en Alemania”⁶⁰⁴. Pese a que la sustitución del método de exención por el de imputación aumentó en un 53 % la carga fiscal de los socios de dicha sociedad comandita, el Tribunal interpretó que la medida nacional no constituía una medida restrictiva a la libertad de establecimiento, ya que siguiendo el enfoque *Kerchaert-Morres*, también las sociedades personales establecidas en Alemania recibían el mismo tratamiento.

En segundo lugar, existen casos recientes que demuestran como una interpretación errónea o particular de los CDIs, implica una distorsión en los hechos planteados mediante la cuestión prejudicial, condicionando la respuesta dada por el TJUE. Por ejemplo, en el reciente caso *K*⁶⁰⁵, un ciudadano residente en Finlandia vendió un inmueble en Francia, obteniendo una pérdida. El Sñ. K solicitó que dicha pérdida que no pudo compensarse en Francia, pudiera ser compensada en Finlandia ya que ese mismo ejercicio se obtuvieron ganancias patrimoniales derivadas de la venta de participaciones.

603 Asunto C-298/05, *Columbus Container*, Rec. 2007 I-10451. Ver comentarios en MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. Cit. pp.985 y ss.

604 Sentencia *Columbus Container*, antes citada, apartado 35.

605 Asunto C-322/11, *K*, [todavía no publicado] de 7 de noviembre de 2013.

Solicitud que fue denegada por la autoridades fiscales finlandesas dando lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial. En primer lugar, el Tribunal se enfrenta al análisis de comparabilidad, ¿es comparable la situación de un residente con inmuebles en Finlandia a otro contribuyente con inmuebles en el extranjero? El Tribunal estima que ambas situaciones son objetivamente comparables con base en una interpretación discutible del CDI entre Francia y Alemania. Según dicho Convenio, el artículo 13 del Convenio establecía que las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles tributarían en el Estado Miembro en el que estuviese situado dicho inmueble (i.e. Francia). Asimismo, el CDI contemplaba una exención con progresividad en Finlandia para las rentas inmobiliarias (i.e. alquiler de inmuebles), que no era de aplicación al presente caso, pues se aplicaba un tipo fijo. Con base en esta exención con progresividad prevista para rentas inmobiliarias, no aplicable a las derivadas de la enajenación de elementos patrimoniales, el Tribunal deduce que tampoco Finlandia se debería oponer a tener en cuenta las pérdidas derivadas de la venta un bien inmueble en Francia⁶⁰⁶. Compartimos la valoración realizada por MARTÍN JIMÉNEZ⁶⁰⁷, el artículo 13 del Convenio sólo contempla una regla de atribución de los beneficios derivados de la enajenación de inmuebles ya que el tratamiento de las pérdidas dependerá de lo que establezca la legislación interna: *“Esto es, la regulación del método de exención en el CDI no influía sobre el carácter de la pérdida y su inclusión en la base imponible finlandesa, por lo que realmente relevante a estos efectos era la legislación finlandesa, no el propio CDI”*. Esta concepción errónea de que las pérdidas están reguladas en el CDI influye también en el análisis de la justificación de coherencia del sistema fiscal. La jurisprudencia exige que se produzca un vínculo directo entre la ventaja (no gravamen de la renta) y la compensación de dicha la pérdida. Este vínculo se produce ya que el Tribunal estima que la pérdida patrimonial se contempla en el CDI. Pero si como entendemos, el tratamiento de las pérdidas corresponde a la legislación nacional, en este

606 Ibid., apartado 44.

607 Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M y GARCÍA HEREDIA, A., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, Revista española de derecho Financiero, nº 162, op.cit.

caso, Finlandia, y allí se contempla que dichas pérdidas serían deducibles, el mencionado vínculo se rompe. Tal como señala MARTÍN JIMÉNEZ⁶⁰⁸, la interpretación sostenida incumple el principio de no agravación de los CDIs, que consiste en que el tratamiento fiscal contemplado en los Convenios no puede ser más gravoso que el dispuesto en la legislación nacional. Como vemos una incorrecta interpretación del CDI entre Francia y Finlandia, que parte de considerar reguladas las pérdidas derivadas de la venta de inmuebles en dicha norma, afecta de manera irremediable a la conclusión alcanzada por el Tribunal.

Por último, en relación con los CDIs, las soluciones a las que llega el Tribunal pueden entrar en clara contradicción con soluciones dadas en otros ámbitos en los que está presente la interpretación de convenios bilaterales. Esto ha ocurrido como denuncia PISTONE⁶⁰⁹ por ejemplo en relación con las cláusulas de limitación de beneficios (LOBs) previstas en los CDIs. En *ACT Group litigation*⁶¹⁰, el Tribunal confirma el tratamiento dado por el Reino Unido que deniega la aplicación del crédito fiscal a una sociedad no residente que percibiese un dividendo de una entidad residente en el Reino Unido, si en el CDI se excluyese el supuesto que la sociedad perceptora fuese controlada directamente o indirectamente por residentes de un tercer estado, que no tendría derecho a aplicar ese crédito fiscal. Existe, tal como señala PISTONE, un gran paralelismo entre las cláusulas de limitación de beneficios previstas en algunos CDIs y los convenios bilaterales en materia de aviación firmados entre algunos Estados miembros y EEUU, y que dieron lugar a los “*Open Skies decisions*”⁶¹¹ decisions”. En este último caso, el Tribunal interpreta que es contrario a la libertad de circulación, el acuerdo bilateral firmado por el Reino Unido con EEUU por el que se otorgaban los derechos de tráfico a

608 Ibid., “En el caso de autos sorprende que el TJUE no se refiera a este principio (no agravación) y dé por sentado que las pérdidas están reguladas en el CDI, de manera que se puede obviar la que se ha llamado la regla de oro de los CDIs, esto es, el principio de no agravación”.

609 PISTONE, P., “Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario”, *Intertax*, Vol. 35, Issue 2, 2007, pp. 75-81.

610 Asunto C-374/04, *ACT Group Litigation*, Rec. 2006 11673.

611 Asunto C-466/98, *Commission vs. Reino Unido*, Rec. 2002 I-09427.

aquellas compañías aéreas que tuvieran nacionalidad británica, denegando los derechos de tráfico en los Estados Unidos de América a aquellas compañías establecidas en el Reino Unido pertenecientes a nacionales de otro Estado miembro y controladas por ellos. Si es contrario al Derecho de la Unión, un convenio bilateral que limita los derechos de tráfico de las compañías aéreas residentes en el Reino Unido, que no son nacionales de este país, no se entiende como en *ACT Group Litigation*, la cláusula de limitación de beneficios en un CDI no sería también contraria a las libertades de circulación⁶¹². Salvo en los supuestos en los que no existe abuso o fraude, sería discriminatorio negar los beneficios de un CDI (en este caso, aplicación del crédito fiscal en la distribución de dividendos) por el mero hecho que dicha sociedad destinataria estuviera controlada por un tercer estado, que no tuviera reconocidos derechos similares con el Estado de la Fuente. De estos casos, se deduce que la interacción entre el Derecho de la Unión Europea y los CDIs sigue generando un gran debate doctrinal⁶¹³.

2.2.3. Análisis de casos concretos

A tales efectos de comprender como los anteriores tres elementos operan – conocimiento exhaustivo de los hechos suministrados, distinción artificial entre doble imposición jurídica y económica e interpretación de los CDIs - hemos tomado una serie de ejemplos

612 PISTONE, P., “Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario”, op. cit., pp. 79:”*In the Open Skies decisions EU Member States were regarded liable of infringing fundamental freedoms by the mere fact of concluding an air-traffic agreement limiting the traffic rights to airlines based in a Contracting State, but controlled by a company resident of a state other than the Contracting States. The structural similarity with LOB clauses suggests that the same conclusion should be reached in respect of these provisions that exclude the entitlement to the benefits of tax treaty for a taxpayer that would otherwise fully enjoy it*”.

613 Sobre este particular, Véase Asunto C-307/97, *Saint Gobain*, Rec. 1999 I-6161, y Asunto C-157/07, *Krankenheim*, Rec. 2008 I-08061. Cfr. comentarios en GARCÍA PRATS, F.A., “Revisiting Schumacker: Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law”, en RICHELLE I., SCHÖN, W. And TRAVERSA, E. (eds), *Allocating taxing powers within the European Union*, Springer, 2013, pp. 1-42; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit, pp.911 y ss. Entre La amplia bibliografía que analizan esta problemática, señalamos: LANG, M., SCHUCH, J. and STARINGER, C., *Tax Treaties and EC Law*, Wolters Kluwer, 2007; HINNEKENS, L., “Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law: application of the rules”, *EC Tax Review*, nº 4, 1995, pp. 202-237.

en los que el TJUE interpreta Derecho Primario en relación con los trabajadores/empresarios transfronterizos y casos en los que se interpreta el Derecho Derivado directamente.

a) Derecho Primario

Schumacker y *Gilly*⁶¹⁴ son los primeros casos que analizamos a los efectos de verificar cómo el contexto fáctico puede generar soluciones diversas. En relación con el primer caso, el Sr. Schumacker era nacional belga y residía en dicho país con su mujer e hijos, aunque trabajaba en Alemania percibiendo la totalidad de rentas en dicho país. El Tribunal considera que es una medida discriminatoria contra la libertad de circulación de trabajadores el hecho que Alemania no permita al no residente que se aplique su situación personal y familiar al cálculo de sus retenciones por parte del pagador, cuando particularmente es en dicho Estado Miembro cuando percibe la mayor parte de sus ingresos, y en su país de residencia (Bélgica), dicha situación personal no es tenida en cuenta.

En *Gilly*, el Sr. y la Sra. Gilly residían en Francia, cerca de la frontera alemana. Mientras el Sr. Gilly, de nacionalidad francesa, era profesor en un centro público de enseñanza en Francia, la Sra. Gilly, de nacionalidad alemana y que adquirió también la nacionalidad francesa por su matrimonio, era maestra en una escuela pública en Alemania, situada en la región fronteriza. En aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición entre Francia y Alemania, la Sra. Gilly fue gravada tanto en Alemania como en Francia por sus ingresos, aunque en éste último país se le concedía un crédito fiscal (compensación de impuestos satisfechos en el extranjero). En el litigio, el matrimonio Gilly planteaba que dicha compensación que se le concedía en Francia era claramente inferior al impuesto efectivamente pagado en Alemania. Asimismo, a la Sra. Gilly no se le tuvo en cuenta en Alemania, país en donde percibía la totalidad de sus rentas, su situación personal y

614 Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rec. 1995 I-00225, y Asunto C-336/96, *Gilly*, Rec. 1998 I-02793

familiar, circunstancias que si se tuvieron en cuenta en Francia⁶¹⁵, a diferencia por ejemplo del supuesto *Schumacker*. El Tribunal concluye afirmando que la supresión de la doble imposición, siendo uno de los objetivos del Tratado, es competencia exclusiva de los Estados miembros, por lo que las consecuencias desfavorables relativas a la aplicación de la compensación fiscal en Francia (diferentes baremos impositivos) no atentan contra la libertad de circulación de trabajadores. En este caso, el hecho que la situación personal y familiar de la Sra. Gilly deba ser tenida en cuenta en Francia, es determinante para trazar una diferencia con *Schumacker*⁶¹⁶. Este caso abrió un interesante debate doctrinal sobre si el Tribunal se había separado o no con respecto al anterior pronunciamiento *Schumacker*⁶¹⁷. Tal como algún sector doctrinal pone de manifiesto, la aplicación del CDI entre Francia y Alemania haría que la Sra. Gilly perdiera en Francia, país de residencia, buena parte de sus deducciones personales y familiares, con lo cual la situación del Sr. Schumacker y la Sra. Gilly serían equivalentes⁶¹⁸. Es decir, tal como hemos señalado anteriormente, uno de los elementos característicos de la fiscalidad internacional, son los CDI's, debiendo el Tribunal interpretarlos a los efectos de comprender la situación fáctica. Como vemos, en *Gilly*, el sistema de crédito para evitar la doble imposición contemplado en CDI entre Francia y Alemania impedía a la Sra.

615 Sentencia *Gilly*, antes citada, apartado 43.

616 Sentencia *Gilly*, antes citada, apartado 54: “*Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la sexta cuestión que el artículo 48 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero como el establecido en el inciso cc) de la letra a) del apartado 2 del artículo 20 del Convenio*”.

617 Cfr. los comentarios de VOGEL, K., “Some observations regarding *Gilly*”, *EC Tax Review*, nº 3, 1998, pp. 150 con AVERY JONES, J., “What is the difference between *shumacker* and *Gilly*?”, *European Taxation*, January 1999, pp. 2. Para éste último autor no hay diferencia entre ambas sentencias: “*I think I am right in saying that it means that if the Shumackers had been resident in France in the year in which Mrs Shumacker had some earned income, the result of his case would have been different, because the situation would have been identical to the Gilly case.*”

618 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. Cit., pp.881 y 885: “*Es una decisión ciertamente sorprendente, puesto que la situación de la Sra. Gilly y la del Sr. Shumacker guardaba una cierta similitud, ya que por efecto del sistema de eliminación de la doble imposición previsto en el CDI entre Alemania y Francia, la Sra. Gilly perdía buena parte de sus deducciones personales y familiares en el Estado de residencia. Con ello, resulta patente la arbitrariedad del criterio establecido por el TJUE en Schumacker, pues una discriminación como la que sufría la Sra. Gilly no es solucionada ni en el Estado de residencia ni en el Estado de la fuente, más bien parece que en casos como el de la Sra. Gilly, el TJUE permite las discriminaciones que puedan surgir*”.

Gilly la deducción íntegra de sus deducciones familiares y personales, circunstancia que tendría que haberse valorado por el TJUE para comparar la situación con la del Sr. Schumacker. Ni en Alemania (país donde obtiene su renta), ni en Francia (se limita la deducción sobre el impuesto pagado en Alemania) se tiene en cuenta su situación personal y familiar en su integridad, provocando una situación a todas luces injusta, y contraria. Reluce como hemos señalado anteriormente, la negativa del TJUE a solucionar problemas de doble imposición jurídica, que desde nuestro punto de vista, deberían ser subsanados al atacar frontalmente el mercado interior.

En *Gschwind*⁶¹⁹, se pone de manifiesto una incorrecta interpretación del CDI entre Alemania y Países Bajos, que influye en el resultado. En este asunto, el Sr. Gschwind, residente en los Países Bajos, realizó un trabajo por cuenta ajena en Alemania, mientras que su esposa continuó trabajando en los Países Bajos. Si bien los rendimientos del Sr. Gschwind eran imponibles en Alemania y los de su esposa en los Países Bajos, el artículo 20, apartado 3, del Convenio establecía que las autoridades tributarias neerlandesas tenían derecho a incluir en la base imponible los rendimientos imponibles en Alemania deduciendo del impuesto así calculado la parte de éste correspondiente a los rendimientos imponibles en Alemania (método de exención modificada). En Alemania, el Sr. Gschwind tributó por obligación personal como si fuera soltero, solicitando sin éxito de la Administración tributaria alemana que se le aplicase el régimen de “splitting”, previsto para las parejas casadas residentes en Alemania y que rompía la progresividad del impuesto. Alemania deniega la aplicación de este régimen sobre la base de que el “splitting” requiere que al menos “el 90 % de los ingresos globales de los cónyuges esté sujeto a tributación en Alemania o cuando sus rendimientos exentos del impuesto sobre la renta alemán no superen la cantidad de 24.000 DM durante el año civil”. Partiendo de *Schumacker*, el TJUE estima que las situaciones no son comparables⁶²⁰: los ingresos del Sr. Schumacker constituían la casi totalidad de los ingresos de su familia y ni él ni su esposa obtenían ingresos significativos en su Estado de residencia que permitieran tener

619 Asunto C-391/97, *Gschwind*, Rec. 1999 I-5451

620 *Ibid.*, apartado 28 y 29

en cuenta su situación personal y familiar, mientras que el 42 % de los ingresos mundiales del matrimonio Gschwind se obtiene en su Estado de residencia, éste puede tener en cuenta la situación personal y familiar del Sr. Gschwind según las modalidades establecidas en la legislación de este Estado, puesto que la base imponible en el mismo es suficiente para permitir que se tome en consideración. Sin embargo, esta interpretación se sostiene sobre una errónea interpretación del artículo 20.3 del Convenio que contempla el método de exención modificada: *“El TJUE no parece darse cuenta de que, por efecto del método de eliminación de la doble imposición recogido en el CDI entre Holanda y Alemania, Holanda no podía tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del Sr. Gschwind, y en cualquier caso, sus deducciones personales y familiares no se trasladaban a su esposa, por lo que está basando la ausencia de comparabilidad de las situaciones entre las parejas residentes y no residentes en Alemania en una premisa errónea que, en consecuencia, lleva a resultados insatisfactorios, pues consagra la existencia de una discriminación para los trabajadores transfronterizos, que salvo en el caso que ganen la mayor parte de su renta en el estado de la fuente, pierden, generalmente sus deducciones personales en el Estado de residencia sin que el Estado de la fuente tenga en cuenta sus circunstancias personales tampoco”*⁶²¹. Es decir, vemos como una inadecuada interpretación del CDI entre Alemania y los Países Bajos conlleva un claro resultado discriminatorio.

En *De Groot*⁶²², el Sr. De Groot residente en los Países Bajos había percibido rendimientos de trabajo en su país de residencia, Reino Unido, Alemania y Francia. Si bien los ingresos obtenidos en dichos países se consideraban exentos, éstos se tenían en cuenta para calcular un porcentaje que se aplicaba al total de gastos incurridos en el período (fracción de proporcionalidad). El contribuyente impugna dicha regla proporcional que le impide obtener el 100% de deducción sobre la totalidad de los gastos incurridos en el período, que en este caso era una pensión compensatoria alimentaria a un

621 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit. pp. 887.

622 Asunto C-385/00, *De Groot*, Rec. 2002 I-11819.

ex-cónyuge. En este caso, el Tribunal desestima las alegaciones presentadas por los Países bajos que identificaban la situación del Sr. De Groot al caso *Gilly*⁶²³: “A este respecto, debe señalarse que una situación como la controvertida en el asunto principal es diferente de la examinada en la sentencia *Gilly*, antes citada. Así, la desventaja fiscal sufrida por el Sr. de Groot no está relacionada en modo alguno con una diferencia entre las escalas de gravamen del Estado de residencia y de los Estados de empleo, como ha indicado el órgano jurisdiccional remitente, mientras que en el apartado 47 de la sentencia *Gilly*, el Tribunal de Justicia declaró que las consecuencias desfavorables que pudiese entrañar, para la Sra. *Gilly*, el mecanismo controvertido para la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero se derivaban principalmente de las disparidades entre las escalas de gravamen de los Estados miembros de que se trataba, cuya fijación es competencia de éstos al no existir una normativa comunitaria en la materia”. Partiendo de que se trata de situaciones fácticas distintas, el TJUE concluye que en aplicación de la doctrina *Schumacker*, corresponde al Estado de residencia, en este caso los Países Bajos, tener en cuenta la situación personal y familiar. Sólo en casos excepcionales, cuando la cuasi totalidad o totalidad de los ingresos son obtenidos en el Estado Miembro de empleo, le corresponde a éste tener en cuenta las circunstancias personales y familiares. Esto lleva a que la fracción de proporcionalidad aplicada en los Países Bajos al Sr. De Groot es contraria a la libertad de circulación⁶²⁴.

623 Sentencia *De Groot*, antes citada, apartados 85-87.

624 Si bien esta solución alcanzada por el Tribunal en *De Groot* ha sido de duras críticas; cfr. TERRA, B.J.M. y WATTEL, P.J., *European tax Law*, op. cit., pp. 990-991: “In case C-385/00, *De Groot*, the Court was faced with the undesirable effects of its *Schumacker* line of case law and the fallacies in *Gilly*, *Asscher and Gshwind*...The Court, however, tried to adapt reality to its initial misunderstanding of it. Without legal basis, and in contravention of the free movement of workers, it prohibited the home State to correctly calculate double tax relief pro rata parte and allowed the source States to discriminate against nonresidents employees. Tacitly overturning *Gilly* in this respect, it required the Netherlands to ensure that Mr. *De Groot* would enjoy 100% of the benefit of the Netherlands tax allowances, although the Netherlands taxed less than 40% of his income”; Para otros autores, la solución en *De Groot* es consistente con *Schumacker*, si bien este último caso se trataba de un no residente, el primero por contra, se refiere al supuesto de un residente, cfr. GARCÍA PRATS, A., “Revisiting *Schumacker*: source, residence and citizenship in the ECJ case law on direct taxation”, op. cit., pp. 1-43. Ver pp. 16: “*De Groot* made clear that the Court assumed the *Schumacker* case on the basis of granting access by non-resident workers to the requirements of the ability to pay principle as regards the considerations of the personal and familiar circumstances in the verification of the amount of tax”.

De Groot ilustra la complejidad fáctica de la fiscalidad directa, de ahí que el TJUE tenga que justificar de manera precisa y convincente porque el supuesto de hecho planteado difiere de anteriores casos.

En *Wallentin*⁶²⁵, un contribuyente residente en Alemania, donde percibía una ayuda económica de sus padres y una beca para realizar estudios que se encontraban exenta, se desplaza a Suecia a realizar unas prácticas, percibiendo por ello una remuneración que se sujeta a una retención por el Impuesto sobre la Renta a No Residentes. El Sr. Wallentin solicitó que se fuera tenido en cuenta la reducción general de la base que se aplicaría a los sujetos residentes. Sobre una fundamentación en *Schumacker y De Groot*, el Tribunal concluye que dado que su situación personal y familiar no era tomada en cuenta en Alemania, y el contribuyente obtiene la mayor parte de sus ingresos en Suecia, su situación es comparable a la de un residente, por lo que corresponde aplicarle la reducción a la base imponible solicitada.

Como corolario, citaremos el reciente *Gielen*⁶²⁶ en relación con un empresario que ejercía su actividad entre Alemania y los Países Bajos. En este caso, a un residente en Alemania que disponía de un establecimiento permanente en los Países Bajos donde cultivaba plantas ornamentales, se le denegó la posibilidad de aplicar una deducción prevista para el ejercicio de actividades económicas, al vincularse dicha deducción a la realización en los Países Bajos de al menos 1.225 horas. Esta circunstancia no se daba en el presente caso, y así el Sr. Gielen cuestiona la normativa holandesa por considerarla discriminatoria con respecto a los no residentes, al no permitir computar las horas de trabajo que pudieran haberse incurrido en otro Estado Miembro. Los gobiernos alemán y portugués alegaron que la pregunta planteada no podía ser admitida, al contemplar la legislación holandesa la posibilidad de que los no residentes pudieran optar por tributar como residentes, y en segundo lugar, según el gobierno portugués, la normativa holandesa podría interpretarse de tal forma que el sujeto pasivo no residente pudiese computar las

625 Asunto C-169/03, *Wallentin*, Rec 2004 I-6443.

626 Asunto C-440/08, *Gielen*, [todavía no publicado] 18 de marzo de 2010.

horas dedicadas a un establecimiento en los Países Bajos y las dedicadas a un establecimiento en otro Estado Miembro. La cuestión prejudicial resultaría así superflua y al preguntarse por la compatibilidad de dicha normativa con el artículo 43 TCE, además sería hipotética. El TJUE desestima dicha alegación de inadmisibilidad, confirmando el mismo modo de proceder expuesto en *Foglia v. Novello*, el Tribunal comienza afirmando que el único órgano competente para conocer los hechos o particularidades del caso es el órgano jurisdiccional nacional (apartado 27). Sin embargo, y en circunstancias excepcionales, al TJUE le corresponde examinar las circunstancias en las que el órgano jurisdiccional nacional se dirige a él con objeto de verificar su propia competencia (apartado 28). El conocimiento del contexto fáctico y la normativa nacional se construyen como elementos fundamentales que le permiten al TJUE concluir que sí es necesario interpretar si la normativa nacional tiene efectos discriminatorios en el sentido del artículo 49 TFUE, “*lo cual constituye una cuestión de Derecho de la Unión cuya interpretación es competencia del Tribunal de Justicia*”⁶²⁷. Es decir, el TJUE se declara competente para interpretar los hechos del litigio, y concluir que la normativa holandesa es discriminatoria al establecer requisitos distintos a la hora de aplicar el incentivo entre residentes y no residentes.

En el ámbito del Derecho Primario, no estamos ante interpretaciones abstractas del Derecho de la Unión, sino contextualizadas, ancladas en un conocimiento necesario del supuesto fáctico y el derecho nacional. Se impone en la jurisprudencia del TJUE la necesidad de distinguir unos supuestos fácticos de otros (desafortunadamente en *Gilly*). Sin embargo, la presencia de los CDI's añade una enorme complejidad fáctica, pues el Tribunal debería comprender el funcionamiento de estos instrumentos legales a los efectos de determinar la tributación efectiva. Casos como *Gschwind* o *Gilly* demuestran como una errónea interpretación de los CDIs distorsiona la realidad, produciendo situaciones discriminatorias.

627 Ibid., apartado 31.

b) Derecho Derivado

En cuanto al Derecho Derivado, tomamos como ejemplo la definición de aportación de activos definida en el artículo 2.c) de la Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (en adelante, Directiva de Fusiones)⁶²⁸. Dicho concepto de aportación de activos se define en la Directiva de Fusiones, como *“la operación por la cual una sociedad aporta, sin ser disuelta, a otra sociedad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la aportación”*. En el Asunto *Andersen og Jensen*⁶²⁹, se planteaba un complejo supuesto fáctico: los accionistas de Randers Sport, a la que llamaremos la sociedad transmitente, constituyeron una sociedad Randers New. Randers Sports contrató un préstamo de gran importe con una entidad financiera. Se pactó que el capital de dicho préstamo fuera a la sociedad transmitente mientras que las obligaciones financieras de dicho préstamo serían para Randers New, que llamaremos sociedad adquirente. Se estipuló asimismo que se asegurarían las necesidades de tesorería de *Randers New* mediante una línea de crédito concedida por una entidad financiera que, como garantía, exigiría un derecho de prenda sobre la totalidad de las acciones representativas del capital social de esta última. Ante este supuesto, el Tribunal responde que dicha operación no cualificaría a los efectos de obtener la exención prevista en la Directiva de Fusiones como aportación de activos: *“Por consiguiente, como ha expuesto el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, el legislador comunitario consideró necesario que los elementos de activo y de pasivo inherentes a una rama de actividad sean íntegramente transferidos. Pues bien, la retención por la sociedad transmitente del capital de un préstamo de elevada cuantía objeto de un contrato*

628 Esta Directiva codifica la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990.

629 Asunto C-43/00, *Andersen og Jensen*, Rec. 2002 I-379.

celebrado por ésta y la transmisión a la sociedad beneficiaria de la aportación de las obligaciones derivadas del préstamo implican una disociación entre dichos elementos”⁶³⁰. Esta compleja operación, por la que se disocia un préstamo, tendría el mismo efecto que si la sociedad adquirente hubiera obtenido un préstamo de una entidad financiera y hubiera adquirido los activos de la sociedad transmitente poniendo como contrapartida sus acciones o parte del préstamo concedido. Es decir, estamos ante una transferencia de activos, que se efectuaría en parte al contado (parte del préstamo), por lo que no sería de aplicación la exención⁶³¹. El supuesto fáctico planteado obliga al TJUE a interpretar el sentido económico de la operación, buscando si dicha operación planteada tiene cabida en la literalidad de la Directiva de Fusiones.

Otros ejemplos que demuestran como los hechos planteados por el órgano jurisdiccional nacional adquieren una gran relevancia a la hora de interpretar el Derecho Derivado, los encontramos con la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (en adelante, directiva Matriz-filial⁶³²). En *Les Vergers*⁶³³, el órgano jurisdiccional remitente preguntaba sobre si el concepto de participación en el capital de una sociedad de un Estado miembro, en el sentido del artículo 3.1a) de la Directiva Matriz-Filial, engloba la posesión de participaciones en usufructo. A los efectos de resolver si la usufructuaria de unas participaciones de una sociedad, aun siendo una sociedad distinta de la sociedad propietaria de las mismas, podría calificarse como sociedad matriz a los efectos de la Directiva Matriz-Filial, el TJUE tiene que conocer en detalle el régimen de usufructo regulado en Bélgica, información que en este caso es

630 Ibid., apartado 25.

631 Tal como señala, TERRA, B.J.M y WATTEL, P.J., *European tax Law*, op. cit., pp. 660-661, “*the transfer is not against shares, but against cash. What in economic reality thus happened, was that the receiving company took out the loan and bought with the money borrowed the business of the transferring company. The capital gains and the tax-free reserves in the business are in fact realized for cash. Allowing the Directive benefits would be inappropriate, therefore*”.

632 Esta Directiva refunde las sucesivas modificaciones que han tenido lugar en la anterior Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

633 Asunto C-48/07, *Les Vergers*, Rec. 2008 I-10627.

proporcionada por las Observaciones remitidas por ese Estado Miembro. A partir de ese dato, claramente se deduce que no es posible que a los efectos de la Directiva Matriz-Filial, la sociedad usufructuaria pueda calificarse como sociedad matriz⁶³⁴. En *Ferrero*⁶³⁵, resulta relevante como a los efectos de interpretar el concepto de retención en origen prohibida en el artículo 5.1 de la Directiva Matriz-Filial, el Tribunal realiza un estudio sobre la naturaleza del “incremento de imposición” contemplado por la legislación italiana, concluyendo que, a reserva de la comprobación de los jueces nacionales sobre el supuesto fáctico en concreto, es un complemento de impuesto sobre los beneficios de las sociedades, soportado por la sociedad distribuidora, al que no se opone la Directiva Matriz Filial, y que trata de evitar que el accionista no consolide ciertos beneficios fiscales concedidos en sede de la sociedad que distribuye el dividendo o pueda beneficiarse por créditos no pagados⁶³⁶. Esa vinculación al contexto nacional en la interpretación de artículos de la Directiva Matriz-Filial, la encontramos también en un reciente caso, *Punch Graphix*⁶³⁷. En este caso, el artículo 4.1 de la mencionada directiva establecía para las sociedades matrices una exención por los beneficios que éstas recibiesen de sus sociedades filiales, siempre y cuando dichos beneficios distribuidos fueran por motivos distintos de la liquidación de la misma. La normativa nacional belga equipara una fusión por absorción a una liquidación de la filial, por lo que la Compañía no tendría derecho a beneficiarse del régimen previsto en el artículo 4.1 de la Directiva Matriz-Filial. El Tribunal, apoyándose en la Directiva de Fusiones y en contra de la equiparación sostenida por la normativa belga, interpreta que una fusión por absorción no puede considerarse liquidación, por lo “*procede responder a la cuestión planteada que el concepto de «liquidación» que figura en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que la disolución de una sociedad en el marco de una*

634 Sentencia *Les Vergers*, antes citada, apartado 43.

635 Asuntos Acumulados C-338/08 y C-339/08, *Ferrero*, Rec. 2010 I-05743.

636 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros”, op. Cit. pp.1281.

637 Asunto C-371/11, *Punch Graphix Prepress Belgium NV*, [todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.

*fusión por absorción no puede considerarse una liquidación de las que allí se contemplan*⁶³⁸”.

Los casos señalados de Derecho Derivado vienen a demostrar, al igual que en el Derecho Primario, la importancia de contar con un adecuado conocimiento de los hechos y la legislación nacional aplicable. Vemos que no se trata simplemente de conocer estos antecedentes que suministra el órgano jurisdiccional nacional y complementan las partes en litigio, sino que dichos antecedentes integran la sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial. Será pues esta integración del contexto fáctico y normativo suministrado por el órgano nacional lo que justifique en el próximo apartado que el Tribunal entre a resolver sobre el fondo del asunto. Sin embargo, hay una clara diferencia en cuanto a la intensidad que juega el contexto fáctico o normativo nacional en la solución de la cuestión prejudicial.

En el caso de trabajadores transfronterizos (interpretación del Derecho Primario), el contexto nacional es fundamental ya el TJUE debe conocer tanto el régimen fiscal del país de la fuente como el país de residencia, el impacto de los CDIs en el supuesto planteado o cuál ha sido la posición de las autoridades fiscales. La interpretación de las libertades de circulación contenidas en el Tratado viene unida de manera indisoluble al contexto fáctico o normativo en el razonamiento del Tribunal. Sin embargo, en los supuestos de Derecho Derivado, el Tribunal se encuentra constreñido a interpretar los términos estrictos en los que la Directiva fue aprobada. Aunque la normativa nacional y los hechos del litigio juegan un rol muy importante, como por ejemplo en *Andersen og Jensen*, o *Ferrero* en el que el Tribunal tiene que adentrarse en el análisis de la operación realizada, lo fundamental es definir los conceptos contenidos en las directivas, como “retención en origen”, “aportación de activos”, “titularidad de la participación” o “liquidación”⁶³⁹.

638 Sentencia *Punch Graphix*, antes citada, apartado 37.

639 Sobre el trabajo del TJUE en la formulación y definición de los conceptos en su jurisprudencia, Véase AZOULAI, L., “The Europeanisation of legal concepts”, en NEERGAARD, U.B. and NIELSEN, R. (eds), *European legal method : in a multi-layered legal order*, Copenhagen : Jurist- og Økonomforbundet

2.2.4. La subsunción del contexto fáctico en la interpretación del Derecho de la Unión

Como conclusión a este epígrafe, podemos señalar la incidencia de los estudios doctrinales que analizan en las normas Derecho de la Unión Europea los “standards” textuales⁶⁴⁰, que podrían definirse como conceptos que necesitan ser interpretados sobre la base de un contexto fáctico determinado. La norma tributaria europea se construye sobre una clara finalidad, que no es otra, que la de frenar las desviaciones u obstáculos en la consecución del mercado interior, tiene necesariamente que ser analizada en el contexto fáctico y normativo suministrado por el órgano jurisdiccional nacional. Esta finalidad de la norma tributaria, unida a la necesidad de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional, ponen de manifiesto que ya sean los preceptos del Derecho Secundario o Primario, éstos deben contextualizarse sobre unos hechos concretos, siendo distinto su significado si se altera el supuesto fáctico⁶⁴¹. Como hemos visto, en la fiscalidad directa, no sólo hablamos de una complejidad fáctica, sino también, a nivel de legislación aplicable al caso. El TJUE debe interpretar los CDIs que resultan de aplicación al caso correctamente, ya que en el caso que esto no se produzca, los casos vistos arrojan consecuencias que pueden ser claramente discriminatorias.

En conclusión, hemos visto como se ha pasado de sostener en un primer momento que el TJUE debe realizar una interpretación abstracta del Derecho de la Unión, a la circunstancia actual en la que el TJUE se va aproximando cada vez más a lo que la doctrina francesa ha catalogado como la “*qualification juridique des faits*”, que consistiría en subsumir los elementos concretos de un caso en una categoría general y

Forlag, Portland, International Specialized Book Services, pp. 165-182, 2012.

640 BERNARD, E., *La spécificité du standard juridique en droit communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2010, pp. 323.

641 Ibid., pp. 339 : “*Le standard de «prix équitable» fait ici l’objet d’une détermination par le législateur, mais seulement dans le contexte précis des offres publiques d’acquisition. Son contenu pourra donc être différent dans d’autres contextes, en fonction de ce qui peut être considéré comme normal dans le domaine où s’applique le standard*”.

abstracta que presenta la regla de derecho, con el objetivo de aplicar el régimen jurídico previsto en dicha norma⁶⁴².

Los hechos y el Derecho nacional constituyen elementos esenciales que son subsumidos o integrados por el TJUE en la interpretación de las reglas de derecho previstas en el Derecho de la Unión Europea. Este fenómeno, una vez más no es algo privativo o exclusivo de la fiscalidad directa, y se reproduce en otras áreas del Derecho de la Unión Europea, como por ejemplo en el área de la libre circulación de mercancías⁶⁴³, o protección de derechos de trabajadores⁶⁴⁴. No obstante, y de manera excepcional, esta progresiva penetración en el contexto fáctico del TJUE puede generar ciertos recelos o atisbos de rebeldía por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales. Así, en relación con el Asunto *Arsenal*⁶⁴⁵, el órgano jurisdiccional nacional negó el carácter vinculante de la respuesta que venía del TJUE, alegando que se estaban valorando los hechos proporcionados por el órgano jurisdiccional nacional.

642 DEDEURWAERDER, G., *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, Paris, 2010, pp. 25 : «*la qualification juridique serait un simple pont entre le fait e le droit* ».

643 Un ejemplo de cómo el Tribunal integra tanto la normativa nacional como los hechos suministrados por el juez nacional en su resolución lo constituye el asunto relativo a la comercialización de las chalotes en Francia (Asunto C-147/04, *De Groot en Slot Allium BV*, Rec. 2006 I-00245). El Tribunal analiza la normativa francesa (Decreto de 17 de mayo de 1990) que sólo permite comercializar en Francia bajo la denominación de «chalote» las hortalizas cultivadas mediante multiplicación vegetativa. Concluye que dicha normativa constituye una restricción a la libre circulación de mercancías, al imposibilitarse que en este Estado miembro “*se comercialicen, con el nombre de «chalote», semillas de esta hortaliza procedentes de otros Estados miembros, así como su fruto, por lo que los productores que deseen comercializar tales semillas y frutos en Francia se ven obligados a hacerlo bajo otra denominación*”. En segundo lugar, el contexto fáctico es determinante, pues como señala el Tribunal, la única diferencia entre las dos modalidades de chalotes proviene de su reproducción (apartado 77). De modo que Francia debería dejar comercializar en su espacio las chalotes de otros Estados miembros, indicando en el etiquetado que eran chalotes de siembra y no las tradicionales (reproducción mediante bulbos).

644 Véase por ejemplo en el Asunto C-144/04, *Mangold*, Rec. 2005 I-9981, como el Tribunal analiza tanto la normativa alemana en cuestión, como la situación fáctica (contrato de trabajo de duración determinada celebrado por el Sr. Mangold que tenía 56 Años) a los efectos de dilucidar su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

645 En relación con las marcas, la *High Court of Justice of Wales and England* se negó a cumplir con la sentencia recibida al alegar que el Tribunal había entrado a valorar los hechos recibidos en el Asunto C-206/01, *Arsenal*, Rec. 2002 I-10273. Ver la controversia en:

<http://www.inta.org/INTABulletin/Pages/ArsenalvReed%E2%80%9393TheFinalDecision.aspx>

No sólo los hechos suministrados por el órgano jurisdiccional nacional se pueden considerar determinantes a los efectos de ser interpretados por el TJUE, sino que incluso, en determinados asuntos el TJUE, tal como señala FENNELLY⁶⁴⁶ realiza sus propias asunciones sobre los hechos descritos: "In its important decision in Ruiz Zambrano⁶⁴⁷, the Court made nevertheless, an assumption of fact, namely that the refusal to grant a right of residence and a work permit to a third-country national, the parent of EU citizens, would have the result that the children would have to leave the territory of the Union in order to accompany their parents, which did not appear to have been included in the facts stated in the order for reference".

La importancia de contar con los hechos suministrados por el juez nacional fue tal, que en los noventa, su incumplimiento fue una causa frecuente de inadmisión de cuestiones prejudiciales planteadas⁶⁴⁸. Es decir, un adecuado conocimiento de los hechos y la normativa nacional aplicable, le permite al TJUE realiza un control sobre las cuestiones prejudiciales planteadas, que como hemos señalado en *Foglia V. Novello* o *Telemarsicabruzzo*, socavan el monopolio del órgano jurisdiccional en el planteamiento de las cuestiones prejudiciales llegando incluso a no admitirlas. No obstante, y a los efectos de evitar la inadmisión de cuestiones prejudiciales planteadas por ser deficiente la exposición de los antecedentes fácticos y jurídicos, y teniendo en cuenta el espíritu de cooperación que guía el procedimiento preliminar, se llega a matizar la anterior jurisprudencia como en *Corsica Ferries*⁶⁴⁹, donde los hechos podían reconstruirse gracias a las observaciones suministradas por las partes, o *Vaneetveld*⁶⁵⁰, donde el TJUE

646 FENNELLY, N., "The national judge as judge of the European Union", en ROSES, A. et al (Coords.), *The Court of Justice and the Construction of Europe*, Springer, 2013, pp.77.

647 Asunto C-34/09, *Ruiz Zambrano*, Rec. 2011 I-01177, apartados 40-44.

648 SARMIENTO, D., Poder Judicial e integración europea, op. cit, p.120. Se citan casos como C-458/93, *Saddick*, p.120.

649 Asunto C-18/93, *Corsica Ferries*, Rec. 1994 I-1783

650 Asunto C-316/93, *Vaneetveld*, Rec. 1994 I-00763, apartado 13: "Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho comunitario eficaz para el Juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los presupuestos en que se basan tales cuestiones (véanse las sentencias de 16 de julio de 1992, *Meilicke*, C-83/91, Rec. p. I-4871; de 26 de enero de 1993, *Telemarsicabruzzo* y otros, asuntos acumulados C-320/90, C-321/90 y C-322/90, Rec. p. I-393; y los autos

interpreta que podría resolver cuestiones prejudiciales técnicas y precisas, sin necesidad de un conocimiento exhaustivo de los hechos⁶⁵¹.

Sería también conveniente acudir al artículo 101 del Reglamento de procedimiento del Tribunal de Justicia publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el 29 de septiembre de 2012 (ex. artículo 104.5 de las Reglas de Procedimiento) a los efectos de solicitar aclaraciones al tribunal remitente y comprender el sistema jurídico en curso, evitando posibles incorrectas interpretaciones del derecho nacional o de los CDIs aplicables al caso⁶⁵². No obstante, recientemente en las Conclusiones de *Venturini*⁶⁵³, el Abogado General Wahl se muestra reacio a este mecanismo del 101 de las Reglas de Procedimiento. En su opinión, este mecanismo debería ser muy excepcional y empleado sólo para cuestiones que no son esenciales para un entendimiento completo y claro de las cuestiones fundamentales planteadas⁶⁵⁴. Solicitar al órgano judicial que aclare los términos fácticos de la cuestión presentada implica utilizar los recursos limitados del Tribunal, ralentizando la tramitación de otros asuntos pendientes⁶⁵⁵. El Abogado General Wahl es por tanto partidario de rechazar aquellas cuestiones prejudiciales presentadas en las que no se cuente con una descripción suficiente, clara y precisa del sustrato fáctico y

*de 19 de marzo de 1993, Banchemo, C-157/92, Rec. p. I-1085; y de 26 de abril de 1993, Monin Automobiles, C-386/92, Rec. p. I-2049). No obstante, esta exigencia es menos imperativa cuando las cuestiones se refieren a aspectos técnicos precisos y permiten al Tribunal de Justicia dar una respuesta eficaz, aunque el Juez nacional no haya presentado de forma exhaustiva la situación fáctica y jurídica.”; Ver también: Asunto C-167/94, *Grau Gomis*; Asunto C-307/95, *Max Mara*; Asunto C-257/95, *Bresle*; Asunto C-196/96, *Hassan Lahlou*).*

651 Hay autores que demandan intensificar la cooperación entre el órgano judicial remitente y el TJUE a los efectos de que se pueda completar la información sobre los hechos una vez presentada la cuestión, y de esta manera se eviten desestimar cuestiones por este motivo. Vid. SARMIENTO, D., “Amending the preliminary reference procedure for the administrative judge”, *Review of European Administrative Law*, vol. 2, 2009, pp. 42; “What is clear since *Telemarsicabruzzo* is that the Court has no patience with ill-conceived, hasty references such as that in *Sunino* where the national court left the Court of Justice with the time-consuming task of identifying the issues” en BARNARD, C. and SHARPSTON, E., “The changing face of article 177 references”, *op. cit.*, pp. 1151.

652 Véase, las críticas suscitadas en relación con el funcionamiento de los CDIs en el Asunto C-322/11, *K*, [todavía no publicado] de 7 de noviembre de 2013.

653 Conclusiones del Abogado General Wahl en los Asuntos Acumulados C-159/12, C-160/12 y C-161/12, *Venturini*, [todavía no publicado] presentadas el 5 de septiembre de 2013.

654 *Ibid.*, apartados 59 a 62.

655 *Ibid.*, apartado 62.

normativo nacional. En el caso que la cuestión fuese incompleta o poco clara, comprometería el derecho de los Estados miembros a presentar observaciones: “Así puede suceder, por ejemplo, que aunque la legislación de un Estado miembro esté formulada en términos similares o se susciten cuestiones jurídicas equivalentes en su propio ordenamiento nacional, el gobierno de dicho Estado miembro no intervenga por la simple razón de que no pueda apreciar el objeto o alcance del procedimiento de forma completa”⁶⁵⁶.

Este planteamiento anclado en razones de eficiencia, en una Europa de 28 Estados miembros con un Tribunal de por sí ya saturado, no se adapta a mi modo de entender a las peculiaridades de la materia fiscal, en la que hemos visto como los matices e interpretación de la normativa nacional son cruciales para la labor del Tribunal. El fuerte impacto de los casos resueltos por el Tribunal en esta materia no sólo se extienden a un Estado Miembro, sino a toda la Unión Europea. Casos como el régimen de subcapitalización alemán (“*thin capitalization rules*”) declarado contrario al Derecho de la Unión Europea en *Lankhorst-Hohorst*⁶⁵⁷, afectan a numerosos Estados miembros. Entiendo que por este motivo en la fiscalidad directa, debe prevalecer el espíritu de cooperación que señalaba O’KEEFFE⁶⁵⁸, permitiendo que el Tribunal conozca en profundidad el caso planteado, aunque ello conlleve acudir a mecanismos como el 101 de las Reglas de Procedimiento y asumir las correspondientes dilaciones en obtener la respuesta. Se buscaría así la calidad en la respuesta del Tribunal, la eliminación de respuestas imprecisas o vagas que reflejan la incompreensión del TJUE sobre los hechos y la normativa nacional suministrada por el órgano jurisdiccional. Un adecuado

656 Ibid., apartado 61.

657 Asunto C- 324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rec. 2002 I-11779. El último caso resuelto en esta materia ha sido Asunto C-282/12, *Itelcar*, [todavía no publicado] de 3 de octubre de 2013. Se declara la normativa discriminatoria al no cumplirse con las exigencias del principio de proporcionalidad.

658 O’KEEFFE, D., “Is the spirit of article 177 under attack?”, op. cit, pp. 535: “*The introduction of a new formalism in this relationship by applying the sanction of inadmissibility in the case of references containing inadequate factual or legal information threatens that vital partnership and undermines what Mancini aptly characterised as the spirit of Article 177. The tests for admissibility of preliminary references should not be a concealed means of docket control or based on reasons of procedural economy*”.

conocimiento de la normativa nacional, con especial atención a la incidencia de los CDIs, y del sustrato fáctico del caso, obtenida por el Tribunal por cualquier medio disponible, permitirá una sentencia más eficaz, útil y por tanto, en menor medida, criticada. Tal como señala GAUTIER⁶⁵⁹, *“la qualité du dialogue dépend de la qualité de la question posée. Il est capital que le juge communautaire puisse être informé de manière circonstanciée des raisons qui amènent la juridiction nationale à considérer que la réponse à ses questions est nécessaire pour lui permettre de rendre sa décision...une bonne question est la condition sine qua non de la qualité du dialogue”*.

2.3. La resolución sobre el fondo del asunto

Tal como fue concebido este mecanismo en sus orígenes bajo el axioma de la separación de funciones, la respuesta del TJUE a las cuestiones prejudiciales planteadas debe servir al tribunal nacional para resolver el litigio en curso, y en su caso para dejar de aplicar la norma nacional que el Tribunal ha estimado contraria al Derecho de la Unión Europea⁶⁶⁰. Corresponde al órgano judicial nacional subsumir la respuesta dada por el Tribunal en el litigio en curso. Esto se traduce en que el TJUE no se puede pronunciarse sobre la incompatibilidad de una norma nacional con el Derecho de la Unión Europea, pues esa es una competencia exclusiva del juez nacional⁶⁶¹. Esto tiene una importancia trascendental, pues tal como señala WEILER⁶⁶², el hecho de que sea el órgano jurisdiccional nacional

659 GAUTIER, Y., “Le renvoi préjudiciel, un instrument efficace de dialogue?”, en LICHÈRE, F., POTVIN-SOLIS, L. and RAYNOUARD, A. (Eds.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux. Incantation ou réalité?*, Bruylant, Bruxelles, 2004, pp.203-210.

660 Vid. ATTARDI, C., *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, IPSOA Wolters Kluwer, Milano, 2008, pp. 16: “Il giudice nazionale è tenuto ad applicare la norma comunitaria così come interpretata dal giudice europeo e, conseguentemente, a “non applicare” la norma tributaria nazionale con essa configgente”. WEILER, J.H.H., “A quiet revolution, The European Court of Justice and its interlocutors”, *Comparative Political Studies*, vol. 26, n° 4, 1994, pp. 510-534. Ver pp. 515: “What is important in the procedure, indeed crucial, is the fact that it is the national court which renders the final judgment. The main result of this procedure is the binding effect and enforcement value that such decision has on a member state – coming from its courts”.

661 LENAERTS, K., ARTS, D. and MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, op. cit, pp. 190

662 WEILER, J.H.H., “A quiet revolution, The European Court of Justice and its interlocutors”, op. Cit., pp. 515; y WEILER, J.H.H., “Journey to an unknown destination: a retrospective and prospective of the

quien planteó la cuestión prejudicial, el mismo que se encargue de dictar la sentencia que declare la incompatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea genera una mayor aceptación por parte del Estado Miembro en cuestión, ya que es un tribunal nacional y no uno internacional quien ha dictaminado tal incompatibilidad.

No obstante, este esquema conceptual clásico empieza a quebrarse. En la medida que el conocimiento sobre los hechos y la normativa nacional, que proporciona el juez nacional es cada vez mayor, como hemos visto en el epígrafe anterior, el TJUE no sólo no ofrece una interpretación de la normativa europea que le sea útil al juez nacional para resolver el asunto de fondo, sino que además dicha interpretación resuelve sobre el fondo⁶⁶³. Si bien, al partirse de un esquema formal de separación de funciones, el TJUE elude mencionar el término “incompatibilidad” cuando enjuicia la normativa nacional, al ser ésta una competencia encuadrada en el ámbito de la aplicación, y por tanto atribuible al órgano jurisdiccional nacional⁶⁶⁴, el efecto práctico que se consigue con la expresión “*se opone*” empleada en las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales es el mismo: el juez

European Court of Justice in the arena of political integration”, *Journal of Common Market studies*, Vol. 31, nº 4, 1993, pp.417-446: “When a national court accepts the ruling, the compliance pull of Community law becomes formidable. It is an empirical political fact, the reasons for which need not concern us here, that governments find it much harder to disobey their own courts than international tribunals”.

663 Vid. MELIS, G., “Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione”, *Rassegna Tributaria*, nº 2/2005, p. 401: “...che la questione sollevata raramente si limita alla richiesta di mera interpretazione della norma comunitaria, coinvolgendo sovente anche la compatibilità con quest’ultima della norma interna, e, dall’altro, che la sentenza della Corte può, per il contenuto che la caratterizza nello specifico caso, porsi come immediatamente decisoria della controversia pendente dinanzi ai giudici nazionali, oppure essere fonte di ulteriori accertamenti di fatto in capo al giudice nazionale”; VAN BREDERODE, R., “Judicial cooperation and legal interpretation in European Union Tax Law”, *Faulkner Law Review*, Vol. 1, nº. 1., septiembre 2009: “The functions of the ECJ and the national courts are distinct. The first is limited to the interpretation of Community Law and to deciding whether actions by the Community or its institutions are valid. The latter has to apply Community Law (as interpreted and explained by the ECJ) to the facts of the case. This functional separation between interpretation and application is not as strict in practice as it may be in theory, because the ECJ renders its ruling within the factual context of the referred case. The facts and circumstances may be so specific that the ECJ’s preliminary ruling may not be generally applicable”; NUCERA, V., *Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, Cedam, Milano, 2010, pp. 62; SCUFFI, M., “I rapporti tra la giurisdizione tributaria e l’ordinamento comunitario: i poteri del giudice tributario nel’ interpretazione ed applicazione del diritto comunitario”, *Rivista Il Fisco*, 2005, pp. 6529.

664 Asuntos Acumulados C-453/02, *Linneweber y Akritidis*, Rec. 2005 I-01131, p. 40-41; Asunto C-203/10, *Auto Nikolovi*, (todavía no publicado) de 13 de marzo de 2011.

nacional no debe aplicar la normativa nacional al caso concreto al ser contraria al Derecho de la Unión Europea⁶⁶⁵. En materia tributaria, por ejemplo, es bastante frecuente que los propios órganos nacionales jurisdiccionales formulen sus cuestiones prejudiciales en términos de compatibilidad con la normativa europea, como por ejemplo en la reciente petición de 30 de diciembre de 2010 formulada por la *Commissione Tributaria Provinciale di Parma*⁶⁶⁶. Aunque posteriormente sea el TJUE quien reformule la cuestión prejudicial evitando pronunciarse en términos de incompatibilidad⁶⁶⁷, lo cierto es que este circunloquio no impide como señala DE WITTE que el Tribunal se pronuncie en términos de compatibilidad⁶⁶⁸. En la actualidad, la mayoría de las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal requieren del Tribunal que se pronuncie sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea, y sólo un número muy reducido exigen un pronunciamiento del Tribunal en términos de interpretación (litigios entre particulares)⁶⁶⁹. Incluso, aunque por error y llevada por esta

665 TRIDIMAS, T., “Constitutional review of member state action: The virtues and vices of an incomplete jurisdiction”, *I·CON*, Vol. 9 No. 3–4, 2011, pp. 737–756. En pp. 738: “*The national court requests a ruling on the interpretation of EU law but does so with a view to establishing, in one form or another, the compatibility of national law with EU law*”.

666 Asunto C-613/10, *Danilo Debiasi vs. Agenzia delle Entrate - Ufficio di Parma*, Rec. 2011 I-00065; Ver también órdenes de 18 de octubre de 1996 por Commissione Provinciale de Firenze, o la Orden de 14 de marzo de 1999 por la Commissione Tributaria Regionale di Venezia. Vid. VISMARA, F., *Interpretazione pregiudiziale comunitaria e processo tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2008, pp. 212.

667 DE WITTE, B., “The Impact of Van Gend en Loos on Judicial Protection at European and National Level: Three Types of Preliminary Questions”, en *las Conference Proceedings of 50th Anniversary of the judgment in Van Gend en Loos*, op. cit., pp. 96: “*Sometimes, the Court makes more of an effort to remind the national court that it is interpreting EU law rather than judging on the compatibility of national law. It does so by using a particular, circumlocutory and slightly hypocritical, formula when starting its judgment*”.

668 Ibid., pp. 97: “*This circumlocutory sentence cannot hide the fact that what the Court is doing, in all such cases, is indeed to examine the compatibility of national law with EU law. Everybody knows this, but it seems better not to say it with so many words*”.

669 Ibid., pp. 101: “*As I mentioned above, ‘pure interpretation without looking at compatibility’ was arguably the sole function which the drafters of the EEC Treaty had in mind when ‘inventing’ the preliminary reference mechanism. That function has not disappeared but its importance is rather limited today. In fact, the small number of pure interpretation rulings gives us an approximate idea of the limited role the preliminary reference mechanism would have acquired if the Court of Justice had not radically transformed the role of that mechanism through its Van Gend en Loos judgment. By opening its gates to questions about the compatibility of national law with EU obligations, the Court has immensely increased its own work-load, but also immensely increased its impact on the way in which the Member States, and their citizens, comply with their European legal obligations*”.

inercia anterior, la propia *EFTA Court*⁶⁷⁰, que se rige bajo las mismas reglas que el TJUE, resolvió recientemente en términos de compatibilidad⁶⁷¹.

Aunque, y especialmente en materia de fiscalidad directa, el órgano jurisdiccional nacional busca con el planteamiento de una cuestión prejudicial que el Tribunal se pronuncie sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea, lo cierto es que como señala TRIDIMAS⁶⁷², el TJUE puede dar tres tipos de respuestas: “*Outcome, guidance and deference*”⁶⁷³. Bajo la primera categoría, el Tribunal cumple con las expectativas depositadas por el juez nacional, resolviendo el caso planteado con base en los hechos suministrados por el órgano remitente, sin dejar margen de maniobra al juez nacional⁶⁷⁴. En relación con la segunda, “*guidance*”, el Tribunal se limita a dar una serie de instrucciones que el órgano nacional debe atender para resolver el caso. Por último, “*deference*”, hace referencia a supuestos en los que la respuesta es general o vaga, siendo de poca ayuda al tribunal remitente. Esta clasificación tripartita se fundamenta en un amplio poder discrecional del Tribunal a la hora de responder las cuestiones prejudiciales planteadas, decidiendo en cada momento que es útil para el juez nacional. ¿Cómo se plasma este modelo tripartito acuñado por TRIDIMAS en la

670 Vid. artículo 34 de la ESA/Court Agreement; LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. and STARINGER, C., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 3^o edition, Vienna, 2013, pp.29: “*The EFTA Court is entitled to give opinions upon questions referred by the EFTA countries' courts. The EFTA Court opinions, unlike the ECJ judgments under art. 267 TFUE, do not bind the national courts*”.

671 Asunto E-3/11, *Sigmarsson and the Central Bank of Iceland*, Rec. 2011 430: “*A national measure which prevents inbound transfer into Iceland of Icelandic krónur purchased on the offshore market, is compatible with Article 43(2) and (4) of the EEA Agreement in circumstances such as those in the case before the referring court*”.

672 TRIDIMAS, T., “*Constitutional review of member state action: The virtues and vices of an incomplete jurisdiction*”, op. cit., pp. 737–756.

673 Ibid., pp. 739: “*One may distinguish three categories of cases depending on the specificity of the ruling. The ECJ may give an answer so specific that it leaves the referring court no margin for manoeuvre and provides it with a ready-made solution to the dispute (outcome cases); it may, alternatively, provide the referring court with guidelines as to how to resolve the dispute (guidance cases); finally, it may answer the question in such general terms that, in effect, it defers to the national judiciary on the point in issue (deference cases)*”.

674 Ibid., pp. 741: “*It should be stressed that, where the Court follows the outcome approach, it does not make findings of fact. It reaches a conclusion, based on the facts of the case as provided in the order for reference, as to the compatibility of a national measure with EU law or as to how the correct interpretation of EU law requires the dispute to be resolved in the circumstances of the case*”.

fiscalidad?

2.3.1. La resolución sobre el fondo del asunto (“Outcome”)

En la fiscalidad indirecta, por ejemplo, como regla general, dado la exhaustiva y pormenorizada regulación contenida en las Directivas, unida a un adecuado conocimiento del contexto nacional, el TJUE dispone de todos los elementos para resolver el litigio de fondo. Se pueden citar multitud de casos, en el que el TJUE resuelve que determinada normativa nacional se opone al Derecho de la Unión Europea⁶⁷⁵, o por ejemplo casos en interpretación del Código Aduanero Comunitario⁶⁷⁶ relativos a clasificación arancelaria, en los que el Tribunal determina bajo que epígrafe deben ser clasificadas una determinada mercancía. La respuesta es directamente aplicable, por lo que el juez nacional que remitió la cuestión prejudicial sólo tiene que ejecutar la sentencia que le llega del TJUE, dejando sin efecto la normativa nacional que se opone al Derecho de la Unión Europea.

En relación con la interpretación del Derecho Derivado en el campo de la fiscalidad directa, hay autores que señalan con claridad este fenómeno de “*outcome*”⁶⁷⁷. Al tener el Tribunal que interpretar artículos precisos de las directivas que incluyen conceptos como por ejemplo el de “retención en origen” en la Directiva Matriz-Filial, las respuestas del Tribunal son más precisas, señalando si la retención aplicada en el Estado de la fuente

675 El TJUE utiliza la fórmula “se opone” para indicar cuando la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión, como por ejemplo en el Asunto C-594/10, *Van Laarhoven*, (Todavía no publicado) de 16 de febrero de 2012.

676 Asunto C-66/99, *Wandel*, Rec. 2001 I-00873; Asunto C- 231/89, *Gmurzynska-Bscher*, Rec. 1990 I-4003;

677 MAISTO, G. “Some Thoughts on the judicial application of EU Tax Law from an Italian Perspective”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, pp. 31-48; NUCERA, V., *Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, op. cit, p.72: “Si è già accennato come, talora, la pronuncia pregiudiziale fornisca una indicazione puntuale di come la norma europea debba essere applicata, consegnando al giudice nazionale la soluzione immediata della controversia principale. Più precisamente, in tali casi la sentenza non si limita ad interpretare la norma europea evocata, ma dice se in essa rientri o meno l'ipotesi descritta nell'ordinanza di rinvio, delibando quindi direttamente la *quaestio facti*”.

puede calificarse como retención en origen. En *Scheuten Solar Technology*⁶⁷⁸, el TJUE estima que la normativa nacional no se opone a la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. En los casos de la Directiva Matriz-Filial, *Gaz de France*⁶⁷⁹ excluye a la *société par actions simplifiée* francesa de los beneficios contenidos en su regulación o *Océ Van der Grinten*⁶⁸⁰ en la que el Tribunal se pronuncia sobre la interpretación del artículo 5.1 de la Directiva de forma precisa: “*Un tributo como el gravamen del 5 % establecido en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, en la medida en que grava los dividendos que la filial residente en el Reino Unido paga a su sociedad matriz residente en otro Estado miembro, constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En cambio, en la medida en que grava el crédito fiscal al que da derecho tal reparto de dividendos en el Reino Unido, el mismo tributo no constituye una retención en origen, prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva*”⁶⁸¹.

En relación el Derecho Primario, la tendencia del Tribunal a resolver el litigio en cuestión, sin dar más opciones al juez nacional que las de no aplicar la norma nacional

678 Asunto C-397/09, *Scheuten Solar Technology*, Rec. 2011 I-06455.

679 Asunto C-247/08, *Gaz de France*, Rec. 2009 I-09225; En el Asunto C-303/07, *Aberdeen Property*, Rec. 2009 I-05145, el TJUE declara contraria a la libertad de establecimiento la aplicación de un régimen finlandés que imponía una retenciones a los dividendos distribuidos por sociedades residentes en Finlandia a una SICAV luxemburguesa.

680 Asunto C-58/01, *Océ Van der Grinten*, Rec. 2003 I-9809.

681 MAISTO, G. “Some Thoughts on the judicial application of EU Tax Law from an Italian Perspective”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 44: “*The case law discussed in the present section has highlighted that, inasmuch as the preliminary ruling concerns the interpretation of a directive provision, no further cooperation is required by the national court. In none of these decisions did the ECJ request the national court to carry out any additional scrutiny or further assessment for the purpose of implementing the ruling in the domestic proceedings*”.

contraria, existe también. Se puede citar por ejemplo *Philips Electronics UK*⁶⁸²: “Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que en una situación como la controvertida en el litigio principal el juez nacional no debe aplicar las disposiciones de la normativa nacional contrarias al artículo 43 CE”. En este último caso, relativo a la inclusión de pérdidas de un establecimiento permanente de una entidad no residente en un grupo de consolidación, se daba la circunstancia que no era el sujeto pasivo quien veía mermada su libertad de establecimiento, sino la sociedad no residente (domiciliada en Países Bajos) que disponía de una sucursal en el Reino Unido. Dado que la normativa inglesa era contraria al Derecho de la Unión Europea, el juez nacional debe inaplicarla, con independencia de quien fuese el sujeto pasivo en el litigio en cuestión. *Philips Electronics UK* implica no sólo una resolución del litigio en cuestión, sino la afirmación general de que dicha normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión⁶⁸³. Otros ejemplos extraídos en el Derecho Primario, en relación con la deducción de gastos con motivo de la realización de actividades económicas en Estados miembros distintos del de residencia - casos *Conijn*⁶⁸⁴ o *Gielen*⁶⁸⁵ - concluyen afirmando que la legislación nacional se oponía a la libertad de establecimiento. En materia de subcapitalización, *Lankhorst-Hohorst*⁶⁸⁶, el Tribunal declara expresamente: “El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición como la contenida en el artículo 8 bis, apartado 1, punto 2, de la *Körperschaftsteuergesetz* (Ley del impuesto sobre sociedades)”. Una resolución sobre el fondo, o de “outcome” en la terminología de TRIDIMAS es óptima ya que soluciona las dudas que se le han suscitado al órgano jurisdiccional remitente, generándose en éste una confianza en el mecanismo previsto en el artículo 267 TFUE. Como hemos señalado anteriormente, el conocimiento de los hechos o sustrato fáctico del caso, junto con la normativa nacional aplicable, le permitirá

682 Asunto C-18/11, *Philips Electronics UK*, (todavía no publicado), de 6 de septiembre de 2012, apartados 37-40.

683 Sobre los efectos erga omnes y vinculantes de las sentencias del TJUE, véase el Capítulo III de esta Segunda Parte sobre la crisis normativa.

684 Asunto C-346/04, *Hans Conijn*, Rec. 2006 I-06137.

685 Asunto C-440/08, *Gielen*, Rec. 2010 I-02323.

686 Asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rec. 2002 I-11779.

al Tribunal resolver sobre el fondo del asunto. No obstante, aunque contemos con un “*outcome case*”, se pueden plantear problemas a la recepción de una cuestión prejudicial resuelta por el TJUE en el ordenamiento jurídico del Estado miembro en cuestión. Si tomamos *Manninen*⁶⁸⁷, se puede comprobar la litigiosidad relativa a los reembolso de los impuestos pagados indebidamente tras la recepción de la sentencia continúan en los tribunales finlandeses⁶⁸⁸.

2.3.2. La emisión de instrucciones (“Guidelines”)

Sin embargo, en el marco de la cuestión prejudicial, puede ocurrir que el Tribunal en determinados casos no resuelva el asunto, delegando la solución final al órgano jurisdiccional remitente. Señala con razón TRIDIMAS⁶⁸⁹ que esos casos el órgano jurisdiccional nacional está más capacitado para resolver el asunto en cuestión sobre la base de los hechos suministrados. Si bien el TJUE delega en el órgano judicial remitente la resolución del asunto, esta delegación implica la elaboración de unas precisas instrucciones que el órgano judicial remitente debe observar para resolver el caso.

Por ejemplo, a los efectos de determinar si una medida nacional constituye una ayuda de estado contraria al mercado interior, es frecuente que se delegue en el órgano

687 Asunto C-319/02, *Manninen*, Rec. 2004 I-7477.

688 VIHHERKENTTÄ, T., “EU National Courts and the application of EU Tax Law – Finland”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.61-71. En la pp. 71: “However, as things are apt to go, at the end of 2012 there were appeals before the KHO concerning the question of whether taxes paid by subsidiaries of the dividend-paying foreign company should be reimbursed to the parent companies' Finnish shareholders, too. Once again, an ECJ judgment which solved one problem was the catalyst of new ones”.

689 TRIDIMAS, T., “Constitutional review of member state action: The virtues and vices of an incomplete jurisdiction”, op. cit., pp. 749: “The determination of the specificity of the ruling is not a random exercise. The Court makes a conscious choice...First, the compatibility of a national measure with EU law may depend closely on the evaluation of the facts, the interpretation of national law, or the interaction between EU and national law. In such cases, the national court will be much better placed, or indeed the only well-placed, to provide an outcome”; Asimismo, SARMIENTO, D., “Half a case at a time: dealing with judicial minimalism at the European Court of Justice”, en CLAES, M. et alii (eds.), *Constitutional conversations in Europe*, Interselia, 2012, pp.13-40.

jurisdiccional nacional gran parte de la decisión, ya que la apreciación de la prueba juega un papel muy relevante. En la sentencia sobre el régimen fiscal establecido por las Diputaciones Forales del País Vasco que establecía tipos impositivos reducidos frente al tipo nacional y deducciones fiscales específicas⁶⁹⁰, el TJUE conceptúa que se entiende por una medida selectiva prohibida: *“Como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 56 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable”*⁶⁹¹. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si la Diputaciones Forales vascas cuentan con autonomía institucional, de procedimiento y económica con arreglo a la Constitución y demás normativa, circunstancia que es convenientemente delegada al órgano jurisdiccional nacional. También existen casos en los que se suscitan cuestiones procesales como por ejemplo el período de prescripción, en las que la inexistencia de una normativa armonizada hace que se delegue al órgano jurisdiccional que planteó la cuestión prejudicial la facultad de comprobar que se respetan los principios de efectividad y equivalencia⁶⁹². Esto se ve por ejemplo en *A Oy*⁶⁹³ donde se preguntaba al Tribunal que legislación se debía tener en cuenta para calcular las pérdidas en los casos que en una fusión la filial no residente estuviera en pérdidas (si tales pérdidas deberían determinarse con arreglo al Derecho del Estado miembro de residencia de la sociedad matriz o con arreglo al Estado de residencia de la filial). El Tribunal elude contestar dicha pregunta remitiéndose al principio de equivalencia: *“las reglas para el cálculo de las pérdidas de la filial no residentes para su asunción por la sociedad matriz residente, en una operación como la que es objeto del asunto principal, no deben suponer una desigualdad de trato con las reglas de cálculo aplicables en el supuesto de que tal fusión se hubiera*

690 Asuntos acumulados C-428/06 – C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, Rec. 2008 I-06747

691 Sentencia *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros*, antes citada, apartado 46.

692 Ver Capítulo Segundo de la Primera Parte.

693 Asunto C-123/11, *A OY*, (todavía no publicado) de 21 de febrero de 2013.

*realizado con una filial residente*⁶⁹⁴. La remisión al principio de equivalencia evita en este controvertido campo de la fiscalidad directa, como es la compensación de bases imponibles negativas transfronterizas, que el Tribunal imponga un criterio normativo extensible a todos los Estados miembros. Es decir en estos casos, hay un claro idea de diálogo o cooperación con el órgano nacional, al que se le respeta su margen de discreción, y que deberá aplicar los principios emanados de la sentencia del TJUE al caso concreto. En otras ocasiones, el tribunal remitente deba irremediamente valorar la prueba como en *Skatteverket vs. A*⁶⁹⁵ en materia de libre circulación de capitales y países terceros. En dicho Asunto, se discutía la exención de unos dividendos repartidos en forma de acciones por una sociedad suiza a un residente sueco. La normativa sueca en vigor dejaba exentas las distribuciones de dividendos en formas de acciones por sociedades residentes en la UE, en un país EEE o un Estado en el que Suecia hubiese firmado un CDI con cláusula de intercambio de información siempre que se verificasen una serie de requisitos en la sociedad que distribuyese el citado dividendo. Dado que en el presente caso Suiza como país tercero no disponía de CDI con cláusula de intercambio de información con Suecia, en principio, dicha distribución de dividendos en forma de acciones quedaba fuera. Sin embargo, el Sr. A alegaba que se trataba de una restricción no justificada ya que la Administración sueca siempre podría solicitar al contribuyente que probase que la sociedad suiza sí cumplía los requisitos. El TJUE dictamina que corresponde al órgano jurisdiccional nacional verificar si la Administración tributaria sueca, como alega, no puede recabar de Suiza la información que es necesaria para aplicar el régimen fiscal de exención⁶⁹⁶. No obstante, y dado que sería habitual que Suiza no proporcionase la adecuada información a la Administración tributaria sueca, PISTONE se muestra favorable a que en la apreciación de la prueba ante el órgano jurisdiccional remitente, se tenga en cuenta las evidencias suministradas por los propios litigantes⁶⁹⁷. El Tribunal dicta un criterio normativo: un Estado Miembro puede denegar

694 Ibid., apartado 61.

695 Asunto C-105/05, *Skatteverket vs. A*, Rec. 2007 I-11531.

696 Ibid., apartados 64 y 65.

697 PISTONE, P., “Ups and downs in the Case Law of the European Court of Justice and the Swinging

el régimen fiscal beneficioso si resulta imposible obtener la correspondiente información de un país tercero, especialmente si no existe una obligación impuesta por un CDI con cláusula de intercambio de información de suministrarla. Ahora bien, corresponderá al órgano judicial remitente comprobar que no se ha podido obtener la correspondiente información.

Quizás, uno de los supuestos, en los que esta “*guidance*” ha tenido más importancia es en el área del fraude fiscal o el abuso de derecho, en las que se puede comprobar que el TJUE se limita a elaborar unos criterios normativos que el órgano remitente debe aplicar en su valoración de la prueba. El comportamiento en estos casos del TJUE se asemeja al de los tribunales supremos en las jurisdicciones nacionales. Así por ejemplo en el caso español, el Tribunal Supremo, cuando conoce de un recurso de casación o extraordinario, no puede valorar la prueba, pues esto corresponde de manera exclusiva al órgano de instancia. La finalidad de las normas fiscales en el seno de la Unión Europea justificaría que no se amparasen prácticas abusivas por parte de los operadores económicos⁶⁹⁸. Es por tanto, la consecución de esta finalidad lo que permite al TJUE proclamar que existe el principio de prohibición general de abuso de derecho en la Unión Europea. Uno de los puntos en los que se materializa la colaboración entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el TJUE lo constituye la lucha contra el fraude fiscal en el marco del artículo 267 TFUE. Tal como se señala por la doctrina, el elemento objetivo – identificación de manera abstracta de los elementos del abuso – correspondería al TJUE, mientras que el elemento subjetivo – determinación a la luz de las pruebas aportadas si la conducta es

Pendulum of Direct Taxation”, op. cit., pp. 151: “*Nevertheless, if we take into account the kind of information that is needed for the purpose of applying the Swedish domestic participation exemption and the current Swiss tax Treaty practice, even and specially in the case of a co-operating taxpayer, there seems to be little doubt that Swedish tax authorities would not be successful in obtaining the information that is required to achieve a more proportionate application of the domestic participation exemption also in respect of dividends distributed by a Swiss resident company. Of course Swiss tax authorities will not be able to confirm this before the Swedish national Court, but we all trust that such Court will take into due account the observations that the plaintiff may make on the basis of objective factors of evidence*”.

698 Asunto C-212/97, *Centros*, Rec.1999 p. I1459, p. 24; Asunto C-255/02, *Halifax*, Rec. 2006 I1609, p. 68 y 69.

abusiva – corresponde al tribunal nacional⁶⁹⁹. Este esquema en materia de fraude de ley, que propugna una división de funciones entre el TJUE y el órgano jurisdiccional nacional que planteó la cuestión prejudicial, se presenta válido, y lógico, tanto para la imposición indirecta, como para la fiscalidad directa⁷⁰⁰.

a) Fraude de ley en la fiscalidad indirecta

En la fiscalidad indirecta, en el caso *Halifax*⁷⁰¹, el TJUE considera que el análisis de la operación en su conjunto corresponde al órgano jurisdiccional nacional, si bien éste adopta la potestad de indicar una serie de precisiones que el tribunal remitente debe observar: “77 Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (véase, en particular, la sentencia de 17 de octubre de 2002, *Payroll y otros*, C79/01, Rec. p. I8923, apartado 29)”. Es evidente que dichas precisiones condicionan la interpretación del órgano jurisdiccional inferior para que nieguen la deducción del IVA soportado: (i) Es contrario al principio de neutralidad fiscal permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad del IVA soportado cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a ésta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial; (ii) Es necesario verificar el carácter puramente artificial de la operación, “... así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de

699 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Hacia una concepción unitaria del abuso del Derecho Tributario de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 2012, pp. 59-114. Vid. pp. 63. “Una segunda línea de flexibilización viene marcada por la propia división de competencias entre el TJUE y los tribunales nacionales en sede de reenvío prejudicial, que ha llevado al primero a definir de manera abstracta los elementos del abuso (especialmente el elemento objetivo) y a dejar un mayor margen de actuación a los tribunales nacionales para la determinación de si la situación concreta es abusiva o no (elemento subjetivo del abuso)”.

700 Ibid., pp.114. Según este autor, la jurisprudencia del TJUE se encamina a construir una prohibición general de abuso de derecho que valga tanto en la fiscalidad directa como en la indirecta.

701 Asunto C-255/02, *Halifax*, Rec. I1609.

reducción de la carga fiscal". Otro caso muy significativo en el IVA, viene referido al uso fraudulento de los establecimientos permanentes, como en el caso *Planze Lusembourg*⁷⁰². De nuevo, el TJUE condiciona o trata de influir en cómo debe valorar el órgano jurisdiccional inferior la existencia de fraude fiscal⁷⁰³. Si bien le corresponde al órgano jurisdiccional remitente calificar si estamos ante una mera pantalla, que no puede calificarse como sede de una actividad económica, los parámetros de calificación se los suministra el TJUE⁷⁰⁴.

b) Fraude de ley en la fiscalidad directa

En materia de imposición directa, el TJUE también trata de orientar la actuación del órgano jurisdiccional nacional al objeto de que verifique la existencia de un sustrato económico real de la operación. Ya sea en operaciones internas o transfronterizas, el juez nacional será competente para valorar las pruebas aportadas y determinar si existe un montaje artificioso con el objetivo de beneficiarse de un determinado régimen fiscal. Creemos conveniente, a los efectos de analizar el alcance de la labor del TJUE en el análisis de los elementos objetivos del fraude fiscal, trazar una distinción entre las situaciones de abuso que se dan en un contexto nacional, y aquellas que se dan en un contexto transfronterizo.

En las que hemos llamado operaciones internas, señalamos los supuestos que se producen en las reorganizaciones empresariales. La Directiva de Fusiones que regula las

702 Asunto C-73/06, *Planzer Lusembourg*, Rec. 2007 I-05655.

703 Ibid., apartado 55: "Por lo que respecta, en particular, a las actividades de transporte, dicho concepto implica, a efectos de la aplicación de la normativa comunitaria sobre el IVA, al menos una oficina que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión cotidiana y un lugar donde depositar los vehículos destinados a dichas actividades (véanse, en este sentido, las sentencias ARO Lease, antes citada, apartados 19 y 27, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C390/96, Rec. p. I2553, apartado 26). En cambio, la matriculación de los referidos vehículos en el Estado miembro de que se trata no es un indicio de establecimiento permanente en dicho Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Lease Plan, antes citada, apartados 21 y 27)".

704 La enumeración de los hechos que debe analizar el juez nacional para verificar si existe en el litigio principal una actitud fraudulenta, cfr. Asunto C-504/10, *Tanoarch*, Rec. 2011 I-10853, apartado 53.

operaciones de reestructuración excluye la aplicación del régimen fiscal beneficioso cuando las operaciones tengan como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Continua el artículo 11 de la Directiva de Fusiones estableciendo, en su apartado 1: *el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal*. Las cuestiones prejudiciales que el TJUE resuelve relativas a la interpretación de este precepto vienen a calificar si determinados hechos puestos de manifiesto por el órgano jurisdiccional nacional podrían constituir presunciones de fraude, contrarias a la directiva⁷⁰⁵. Así por ejemplo, en el reciente caso *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*⁷⁰⁶, el Tribunal valora todos los indicios suministrados por el órgano jurisdiccional nacional. Si bien incumbe al tribunal nacional remitente comprobar, habida cuenta del conjunto de indicios que están presentes en el caso, si concurren en el marco de dicho litigio los elementos constitutivos de la presunción de fraude o de evasión fiscal, el TJUE señala un claro parámetro a tener en cuenta en dicho análisis: fundamentar el motivo económico de la operación en el ahorro de costes estructurales cuando el beneficio total se estima en 2 millones de euros no sería suficiente⁷⁰⁷.

En relación con la posible incidencia del fraude fiscal en operaciones transfronterizas entre varios Estados miembros, señalamos el relevante *Cadbury Schweppes*⁷⁰⁸. En este asunto se cuestionaba un régimen de tributación británico que obligaba a integrar en la base imponible de la matriz los beneficios de las filiales no residentes, cuando estas filiales estuviesen domiciliadas en países con un «nivel de tributación inferior», en el

705 Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*, Rec. 1997 I4161; Asunto C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*, Rec. 2008 I-10627; Asuntos Acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos y otros*, [todavía no publicado] de 8 de septiembre de 2011.

706 Asunto C-126/10, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, Rec. 2011 I-10923.

707 *Ibid.*, apartado 47.

708 Asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rec. 2006 I-07995, apartados 66 y ss.

sentido descrito por tal normativa. El TJUE resuelve el caso, estableciendo que dicha normativa sería contraria al Derecho de la Unión Europea (ex artículos 43 CE y 48 CE), a menos que se existan claros indicios de que se ha realizado un montaje puramente artificial con el objetivo de eludir impuestos. Corresponde a la sociedad residente aportar los elementos de prueba que considere suficientes para demostrar que la filial ejerce una actividad económica efectiva y a las autoridades fiscales de dicho país, comprobarlo, solicitando el auxilio en su caso de las autoridades fiscales del Estado Miembro de acogida mediante los mecanismos de colaboración y de intercambio de información entre administraciones tributarias⁷⁰⁹. A la luz de las pruebas suministradas, el órgano jurisdiccional nacional debe verificar que existe una verdadera sustancia económica en la filial. Y si llega al convencimiento de que no se trata de un montaje artificioso, y la filial ejerce actividades económicas efectivas, procedería a dejar sin efecto el régimen fiscal británico.

A diferencia de lo ocurrido con las operaciones internas, en las que el TJUE sí procede a elaborar una serie de parámetros que sirven de referencia al juez nacional para valorar el conjunto de la operación (como por ejemplo, un ahorro de costes administrativos no es suficiente para demostrar los motivos económicos válidos de la operación cuando el ahorro fiscal es de 2 millones de euros), en las operaciones transfronterizas, el margen de maniobra otorgado al juez nacional para valorar el conjunto de la operación es muy amplio, no existiendo pues parámetros específicos creados por el TJUE que sirvan al juez nacional. En este tipo de operaciones transfronterizas, el TJUE aún no ha dado el paso definitivo de esclarecer y formular los elementos estructurales de las conductas que objetivamente puedan ser calificadas como fraudulentas, para que con posterioridad, sobre esos criterios aportados, el órgano jurisdiccional nacional se encargue de verificar las pruebas aportadas y constatar si se da el elemento subjetivo⁷¹⁰. En aras de lograr una

709 Ibid., apartados 66-75.

710 Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Hacia una concepción unitaria del abuso del Derecho Tributario de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 2012, pp. 59-114.

lucha eficaz contra el fraude fiscal y una uniformidad en los criterios que deben verificar los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros, se requiere que el TJUE adopte criterios que definan los elementos objetivos presentes en los supuestos de fraude⁷¹¹.

2.3.3. Los casos abiertos (“Deference”)

Por último, en determinados supuestos, que podemos llamar patológicos, la cuestión prejudicial resuelta queda excesivamente abierta para el tribunal nacional remitente, generando una situación de profunda insatisfacción (“*deference cases*”). Estos casos abiertos, que se podrían calificarían como “*open-ended cases*” o minimalismo del Tribunal⁷¹², provocan una gran inseguridad jurídica, uno de los problemas endémicos de las respuestas del Tribunal en los casos de fiscalidad directa.

Las razones que se esconden tras estos “*open-ended cases*”, las podemos encontrar en primer lugar en que la fiscalidad directa sigue siendo un área reservada a los Estados miembros donde las intromisiones del TJUE no son bien vistas⁷¹³. Uno de los elementos

711 SNELL, J., “The notion of and a general test for abuse of rights: some normative reflections”, en DE LA FERIA, R. and VOGENAUER, S. (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford, 2011, pp 219-231. Vid. pp. 224: “*In the Union, there is a final reason for ensuring that the doctrine of abuse of rights is strictly curtailed. The finding of abuse has to be made on a case-by-case basis, and is by nature a fact-specific exercise. As a result, the task will mostly fall on national courts. The danger is that different national courts may well come to very different conclusions on abuse, perhaps reflecting their domestic experience with the notion. This threatens the uniformity of the EU legal order, the importance of which has been emphasised by the Court of Justice time and again*”.

712 Sobre el término minimalismo, véase SARMIENTO, D. “Half a case at a time: dealing with judicial minimalism at the European Court of Justice”, op. cit. Asimismo, en relación con los “open-ended”, véase la mención a PISTONE, P., en WATTEL, P.J., “Throwing back some curves – some comments on the presentation and proceedings of the 7th GREIT International Conference, Madrid, 13 September 2012”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.304: “*Pasquale Pistone, in particular, got under the collar as regards “open-ended” judgments of the ECJ. He referred to the FII saga, which in his view has turned into a Brazilian soap opera telenovela and a bonanza for lawyers: in one and the same group litigation on the former UK franked investment income tax system, preliminary questions have now for the third time been referred to the ECJ (Cases C-446/04, C-35/11 and C-362/12) because the referring national judges are unable to decide the cases on the basis of the answers provided by the ECJ*”.

713 SARMIENTO, D. “Half a case at a time: dealing with judicial minimalism at the European Court of Justice”, op. cit., pp.24: “*Second, a minimalist approach can have its roots in issues of competence when the*

característicos de este campo es precisamente el difícil equilibrio entre la protección de los intereses de los Estados miembros y la necesidad de avanzar en la integración europea. El hecho que el Tribunal eluda contestar una cuestión prejudicial en términos claros evitaría pues la adopción de opciones normativas, que serían criticadas por los Estados miembros al cercenarse su soberanía fiscal. Este difícil equilibrio provoca que el Tribunal acuñe conceptos poco precisos o vagos, cuya verificación o concreción material corresponde al juez nacional que planteó la cuestión prejudicial, entrañando innumerables problemas prácticos. Así por ejemplo en *Marks & Spencer*⁷¹⁴, el Tribunal estableció que la sociedad matriz podía compensar las pérdidas de su filial no residente cuando ésta haya agotado todas las posibilidades de compensar las pérdidas en su Estado de residencia, no existiendo la posibilidad de que dichas pérdidas puedan ser tenidas en consideración en su Estado de residencia en ejercicios futuros. La determinación del concepto de pérdidas finales no está claro aún, como demuestra el reciente caso *K*⁷¹⁵ o el profuso *iter* judicial que siguió a la recepción de la sentencia del TJUE en el Reino Unido⁷¹⁶. En segundo lugar, estos casos abiertos encuentran explicación en la complejidad técnica de los asuntos sometidos⁷¹⁷, o en un desconocimiento de los hechos y de la normativa fiscal aplicable al litigio⁷¹⁸. Pese a que existen mecanismos procesales oportunos para solicitar al órgano nacional remitente aclaraciones o información adicional (artículo 101 de las Reglas del Procedimiento), en la fiscalidad directa, puede ser frecuente que no se conozca adecuadamente el contexto fáctico nacional siendo una de las principales causas de estos casos abiertos. Esto puede hacer que incluso la respuesta del TJUE mediante una cuestión

Court's scrutiny depends on the degree to which Member States have transferred powers to the EU in a specific area".

714 Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837.

715 Ver críticas expuestas sobre el Asunto C-322/11, *K*, [todavía no publicado] de 7 de noviembre de 2013.

716 FARMER, P., "The English Courts and the application of EU Tax Law", en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.49-59.

717 Ibid., pp. 24: "*The CJEU may see itself conditioned by the technical complexity of the provision in question, or by the provision's explicit reliance on scientific criteria with which courts are unfamiliar*".

718 Ibid., pp. 28: "*The risk of misunderstanding the national legal context, of balancing erroneous facts, or of reaching decisions with unexpected and negative side-effects, are strong incentives to confine the CJEU's answer to the specific case, to reduce its reasoning, and/or devolve the concrete solution to another institutional partner*".

prejudicial sea completamente ignorada⁷¹⁹. Existen también causas de estos casos abiertos en la propia regla de distribución de asuntos entre la Gran Sala y las Salas, de modo que puede ocurrir que una sala compuesta por cinco jueces tenga que resolver una cuestión de gran complejidad, que no se ha resuelto aún, por lo que resolverla en términos poco precisos o vagos, puede ser una solución barajada⁷²⁰.

Aunque los “*open-ended casos*”, se dan con mayor profusión cuando el Tribunal interpreta el Derecho Primario, hay también ejemplos, en menor medida, en relación con la interpretación de las directivas fiscales⁷²¹. A continuación analizamos una serie de “*open-ended cases*” que se han producido en la fiscalidad directa.

En primer lugar, tenemos la saga *Test Claimants in the FII Group*⁷²². En la primera sentencia, la High Court of Justice (England & Wales) pregunta básicamente si sería contrario a la libertad de circulación y de establecimiento la normativa británica que a los

719 En relación con materia no fiscal (marcas) - Asunto C-206/01, *Arsenal*, 2002 I-10273 - se señala por WATTEL como la respuesta del TJUE fue completamente ignorada por el órgano remitente. WATTEL, P.J., “Throwing back some curves – some comments on the presentation and proceedings of the 7th GREIT International Conference”, Madrid, 13 September 2012”, en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.305: “...That Court decided to ignore the ECJ's preliminary answers as they were based on incorrect assumptions of fact or of law, making them useless for deciding the case in the eyes of the referring Court”.

720 Ibid., pp. 27. En la fiscalidad directa, no sólo en el Reino Unido, sino en Países Bajos, se han suscitado críticas por las sentencias del TJUE ante la deficiente comprensión del contexto nacional en el litigio en curso. Vid. DE LA MARE, T. and DONNELLY, C., “Preliminary rulings and EU legal integration: evolution and stasis”, en CRAIG, P. and DE BURCA (Eds.), *The Evolution of EU Law*, op. cit., pp. 390: “It is not just in UK courts that concerns have arisen: in Case X Holding BV when the reference went back to the Netherlands referring court, the Advocate General in the Hoge Raad indicated that the CJEU had misunderstood the applicable Netherlands law”.

721 En relación con la Directiva Matriz-Filial, señalamos Asuntos Acumulados C-338/08 y C-339/08, *Ferrero*, Rec. 2010 I-05743. La crítica a este caso abierto puede leerse en “Some Thoughts on the judicial application of EU Tax Law from an Italian Perspective”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp. 47: “The ECJ in *Ferrero e C.* and *General beverage Europe BV* has not correlated the domestic tax provision contained in the Parent-Subsidiary Directive. As a consequence, the ECJ does not have the final word on the interpretation of this matter. This approach, which relies upon the cooperation of the national court does not help certainly but raises a number of issues”.

722 Asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group (I)*, Rec 2006 I-11753; Asunto C-35/11, *Test Claimants in the FII Group (II)*, [todavía no publicado] de 13 de noviembre de 2012 y Asunto C-362/12, *Test Claimants in the FII Group (III)*, [todavía no publicado] de 12 de diciembre de 2013.

efectos de paliar los efectos de la doble imposición económica distingue según la procedencia de los dividendos. En el caso de que los dividendos procedan de una sociedad residente en el Reino Unido, la sociedad perceptora aplicará el método de exención, mientras que si los dividendos proceden de sociedades residentes en otros Estados miembros o terceros estados, se aplicaría el método de imputación. La respuesta en este caso⁷²³ se dejó abierta a revisión al órgano judicial remitente que debía comprobar que los dividendos percibidos de sociedades no residentes tuvieran un trato equivalente a los dividendos originarios de sociedades residentes en el Reino Unido: *“una legislación nacional que aplique a los dividendos de origen nacional el método de exención y a los dividendos de origen extranjero el método de imputación no es contraria a los artículos 49 TFUE y 63 TFUE siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria”*⁷²⁴. A la luz de esta regla, y la comprobación ejercida por el órgano judicial remitente a instancias del TJUE, se demuestra que no era equivalente el tratamiento de los dividendos recibidos en ambos métodos⁷²⁵. Ahora bien, si bien ambos métodos no son equivalentes, el método de exención se basa en la hipótesis que los beneficios han sido gravados en sede de la sociedad que reparte el dividendo al tipo impositivo nominal, *“por lo tanto, se parece a la concesión de un crédito fiscal calculado con referencia al tipo impositivo nominal”*⁷²⁶. De esta forma, el TJUE concluye que las libertades de circulación de capitales y de establecimiento son contrarias a la legislación nacional que *“aplica el método de exención a los dividendos de origen nacional y el método de imputación a los dividendos*

723 Sentencia *Test Claimants in the FII Group (I)*, antes citada, apartados 48-60.

724 Sentencia *Test Claimants in the FII Group (II)*, antes citada, apartado 21.

725 Sentencia *Test Claimants in the FII Group (II)*, antes citada, apartado 52: *“De lo anterior se deriva que la aplicación del método de imputación a los dividendos de origen extranjero, tal y como se establece en la normativa controvertida en el litigio principal, no garantiza un tratamiento fiscal equivalente al que resulta de la aplicación del método de exención a los dividendos de origen nacional”*.

726 Ibid., apartado 61

de origen extranjero, si se acredita, por un lado, que el crédito fiscal de que disfruta la sociedad beneficiaria de los dividendos en el marco del método de imputación es equivalente a la cuantía del impuesto efectivamente pagado por los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos y, por otro, que el nivel efectivo de tributación de los beneficios de las sociedades en el Estado miembro de que se trate es generalmente inferior al tipo impositivo nominal establecido”⁷²⁷. La nueva solución está llena de interrogantes tal como se señala por algún sector doctrinal⁷²⁸. Si la sentencia vincula el método de imputación aplicado sobre dividendos percibidos de sociedades no residentes sobre la base del tipo nominal aplicable en el Estado extranjero miembro de la UE, “¿Que ocurre si el tipo efectivo de la filial resulta muy inferior al exigido nominalmente en su país de residencia? ¿Y si disfrutó de vacaciones o incentivos fiscales o exenciones parciales de determinadas rentas? ¿Se concede el crédito al tipo nominal?”...Por otra parte, la carga administrativa (tanto para el contribuyente como para la administración) de aplicar este sistema tampoco cabe desdeñarla. Son sólo algunos apuntes que hacen pensar que la solución del TJUE, lejos de ser evidente, puede plantear nuevos problemas tanto para el tribunal que planteó la cuestión prejudicial como para los tribunales de otros Estados que quieran aplicar esta solución a asuntos ante ellos planteados⁷²⁹”. La saga *Test Claimants in the FII Group* parte del caso específico del Reino Unido y construye una ficción (la filial paga impuestos al tipo nominal), generándose las anteriores dudas, que pudieran abrir un tercer reenvío por parte del órgano jurisdiccional nacional, demostrando la ineficacia de este mecanismo procesal. Quizás la solución más lógica o menos problemática hubiera sido la aplicación en el plano nacional e internacional del mismo método, el de imputación o el de exención⁷³⁰.

En segundo lugar, en *De Groot*⁷³¹, un residente en los Países Bajos perdía en el cálculo de

727 Ibid., apartado 65.

728 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. y GARCÍA HEREDIA, A., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *REDF*, 157, enero-marzo 2013, pp.329-383

729 Ibid., pp.345.

730 Ibid., pp.345.

731 Sentencia *De Groot*, antes citada

la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción tanto de la parte exenta de sus ingresos como de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar. Si como dicho método de exención con progresividad obstaculizaba la libre circulación de trabajadores (EL Sr. De Groot perdía aproximadamente el 60% de sus deducciones personales), el Hoge Raad holandés planteaba en su segunda pregunta “sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador por cuenta ajena que ha ejercido una actividad en otro Estado miembro”. Básicamente se preguntaba sobre si el método de exención o el de imputación cumplen los requisitos del Derecho de la Unión Europea⁷³². El Tribunal elude contestar esta pregunta y señala de manera genérica que el método escogido no puede constituir una discriminación directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de las libertades reconocidas en el Tratado⁷³³.

En tercer lugar, *Telefónica*⁷³⁴, en el que el TJUE no resuelve la disputa, dejando al juez nacional la competencia de decidir si la tasa establecida por el artículo 71 de la Ley 11/1998, de 24 de abril, General de Telecomunicaciones era conforme al artículo 6 de la Directiva 97/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de abril de 1997, relativa a un marco común en materia de autorizaciones generales y licencias individuales en el ámbito de los servicios de telecomunicaciones. Si bien la normativa europea establecía que la tasa debe cubrir los gastos administrativos que ocasionen la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general, de los derechos de uso y de las obligaciones específicas, la norma española establecía que dicha tasa no podría exceder del 2 por 1.000 de sus ingresos brutos de explotación. Ante la impugnación de

732 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit., pp. 893.

733 Sentencia *De Groot*, antes citada, apartado 115.

734 Asunto C-284/10, *Telefónica*, Rec. 2011 I-06991.

esa fórmula de cálculo de la tasa por Telefónica, el TJUE establece⁷³⁵ un principio general: la Directiva no se opone a que los Estados miembros determinen el importe de una tasa con arreglo al artículo 6 de esta misma Directiva sobre la base de los ingresos brutos de explotación de los sujetos pasivos. Ahora bien, corresponde al juez nacional que el mencionado cálculo no exceda del total de los gastos administrativos mencionados, que sería el límite impuesto por la directiva. Es decir, la respuesta del TJUE no satisface las exigencias del órgano jurisdiccional remitente, que es finalmente quien tiene que decidir si la fórmula de cálculo se adecua a la directiva.

En cuarto lugar, la saga *Meilicke*⁷³⁶. En el primer caso, el Tribunal interpretaba que era contrario al Derecho de la Unión Europea, la normativa alemana que no otorgaba a los dividendos recibidos por personas físicas residentes en Alemania procedentes de otros Estado Miembro, el mismo trato que a los dividendos de fuente interna, que consistía en un crédito fiscal calculado en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto del impuesto sobre sociedades. De dicha sentencia quedaban abiertas cómo debía procederse al cálculo del crédito fiscal y la carga de la prueba para determinar cuál es el impuesto pagado en el extranjero⁷³⁷. El Tribunal estima que se debe tener en cuenta impuesto de sociedades aplicable a la sociedad que los distribuye según el Derecho de su Estado miembro de establecimiento, sin que el importe del crédito pueda exceder de la cuota nacional. Esta respuesta sigue dejando abiertas una serie de incertidumbres sobre el tratamiento en el Estado de residencia de dividendos percibidos de fuente extranjera⁷³⁸.

Este minimalismo no sólo opera a nivel de resultado, dejando el caso abierto para que sea

735 Sentencia *Telefónica*, antes citada, apartado 32.

736 Asunto C-292/04, *Meilicke I*, Rec. 2007 I-1835 y Asunto C-262/09, *Meilicke II*, Rec 2011 I-05669

737 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit. pp. 1135.

738 Ibid, pp. 1136: “desconocemos por qué razón la aplicación del crédito calculado sobre el IS nacional a los dividendos transnacionales cuando el IS del Estado de residencia de la sociedad sea inferior al nacional no resulta un sistema viable para el TJU, a pesar de que con este sistema se favorezca los dividendos transnacionales sobre los nacionales”.

resuelto por el juez nacional, sino que en bastantes ocasiones, es el propio razonamiento del Tribunal, el que dado su laconismo o brevedad, genera un gran desconcierto en el intérprete, pues se eluden las razones que llevan al Tribunal a realizar una afirmación. En la fiscalidad directa, y dada su complejidad técnica, el laconismo está bastante presente en el razonamiento del Tribunal. Así, aunque el Tribunal declaró la normativa británica contraria al Derecho de la Unión Europea en *Felixstowe Dock*⁷³⁹, la complejidad técnica del régimen fiscal británico de consolidación en grupos/consorcios hace que el tribunal en el apartado 26 afirme que las sociedades de enlace domiciliadas en el Reino Unido y las no residentes, como era la del caso (domiciliada en Luxemburgo) se encontraban en una situación comparable, ya que en ambos casos se busca compensar pérdidas sufridas en el Reino Unido. Es evidente que en ambos casos existe una intención lógica de compensar pérdidas de una filial en el Reino Unido, pero ello no es suficiente para comparar la situación de una sociedad de enlace residente en el Reino Unido, de una no residente. Se da por hecho que la situación es comparable, evitando adentrarse en un complicado juicio de comparabilidad. Este tipo de razonamientos lacónicos, presentes en la fiscalidad directa, pueden generar profundas críticas que inciden en la arbitrariedad del resultado final.

Como ya hemos avanzado, el minimalismo del Tribunal, ya sea en el razonamiento seguido, o en la solución que da a la cuestión prejudicial tienen como principal consecuencia una pérdida de confianza en el mecanismo procesal de cuestión prejudicial por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales remitentes⁷⁴⁰. E incluso, en segundo lugar, dado que se deja un amplio margen de apreciación al órgano judicial remitente, se

739 Asunto C-80/12, *Felixstowe Dock*, [todavía no publicado] de 1 de abril de 2014.

740 SARMIENTO, D. "Half a case at a time: dealing with judicial minimalism at the European Court of Justice", op. Cit., pp.30: "Therefore, complete or partially silent CJEU judgments will be a source of frustration for those national courts that requested conclusive guidance, but are nevertheless replied to with fragmented orientations. This result can lead the referring court to pose yet another question to the CJEU, asking once again for the input that the Luxembourg Court was unwilling to provide in the first place". Asimismo, Vid. BAQUERO CRUZ, J., "De la cuestión prejudicial a la casación europea: reflexiones sobre la eficacia y la uniformidad del Derecho de la Unión", *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 13, enero-marzo 2005.

pone en riesgo la coherencia y uniformidad del Derecho de la Unión Europea⁷⁴¹. Por tanto, entendemos que en los casos en los que se analiza la compatibilidad de una normativa nacional con las libertades fundamentales de circulación, es conveniente y necesario que el TJUE resuelva directamente las cuestiones planteadas y decida en su fallo si la normativa nacional cuestionada es contraria o no al Derecho de la Unión Europea. De esta forma, se conseguirían dos importantes efectos: (1) En primer lugar, una respuesta será clara y precisa satisface al órgano judicial remitente y en consecuencia al contribuyente (gran beneficiario), que en muchas ocasiones y como hemos señalado en la Introducción de esta obra, mediante la conversión del Tratado en derechos subjetivos puede cuestionar si la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea; (2) En segundo lugar, contribuye a consolidar una uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión Europea, de forma que otros Estados miembros pueden extraer o concluir a partir del fallo del TJUE si su normativa nacional es contraria o no al Derecho de la Unión Europea⁷⁴². Es evidente que los “*outcome cases*” reafirman la posición del Tribunal como cúspide del Poder Judicial Europeo, eliminando las incertidumbres y fomentando la confianza en el mecanismo previsto en el artículo 267 TFUE.

2.4. Conclusión: el TJUE como órgano interno

La crisis funcional que hemos desarrollado en este capítulo cuestiona abiertamente la estricta separación de funciones o el inicial reparto de competencias entre el TJUE y el órgano jurisdiccional remitente. En el campo de la fiscalidad directa, ha quedado probado

741 Ibid., pp.29: “*Completely or partially silent judgments on the part of the CJEU will grant national courts an interpretive margin of manoeuvre that can be subject to contradiction from other national jurisdiction*”.

742 Son los comentaristas de la jurisprudencia del TJUE en materia fiscal quienes celebran en sus comentarios la claridad con la que el Tribunal resuelve los casos en esta materia. Véase los comentarios de O'SHEA, T. al Asunto C-425/11, *Ettwein*, [todavía no publicado] de 28 de febrero de 2013 en “ECJ Determines Applicability of German Tax Advantages for Swiss Residents”, *Tax Notes International*, 72(3) 2013, p. 257: “*The European Court of Justice determined that German nationals who had moved their residence to Switzerland were still entitled to some tax advantages [splitting] granted to German residents. The Court’s judgment in Ettwein(C-425/11) clarified the EU-Swiss agreement of June 21, 1999, and provided helpful guidance on the meaning and rights of “self-employed frontier workers”*”.

que es necesario que el TJUE conozca de los hechos y de la normativa nacional aplicable al litigio a los efectos de realizar una interpretación del Derecho de la Unión Europea⁷⁴³. Se producen inevitablemente dos consecuencias trascendentales. En primer lugar, el Tribunal dispone de la facultad de rechazar o inadmitir las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional nacional al considerar que la descripción de los hechos no es suficiente, o que se deduce de los mismos que la cuestión planteada es hipotética, el litigio artificial o finalmente, que lo preguntado por el órgano judicial no responde a los hechos contenidos⁷⁴⁴. En segundo lugar, le permite resolver sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea, salvo en determinados supuestos en los que la apreciación de la prueba o el respeto al principio de autonomía procesal prevalecen de modo que el TJUE se limita a elaborar instrucciones que requieren ser implementados por el órgano judicial nacional remitente⁷⁴⁵.

El análisis efectuado nos permite concluir que la quiebra del principio de separación de funciones coloca al TJUE, al menos en los casos de fiscalidad directa, como órgano interno encargado de la resolución de disputas tributarias. MORELLI⁷⁴⁶, en un visionario artículo publicado en 1958, que llevaba el título de “La Cour de justice des Communautés européennes en tant que juge interne”, sostenía que la cuestión prejudicial instauraba un

743 Hay autores que defienden que el TJUE se debe ceñir a interpretaciones abstractas o de principios generales que deben ser aplicados por el juez nacional. Vid. LANG, M., “ECJ Case Law on cross-border dividend taxation – recent developments”, *EC Tax Review*, Vol. 17, nº 2, 2008, 67: “*Developing a tax policy is not part of the role of a court. The ECJ has to give judgment upon the request of a domestic court or, in an infringement procedure, of the Commission. The Court does not have even to decide tax individual cases”.* (El subrayado es nuestro).

744 La fórmula se reproduce de manera reiterada en la jurisprudencia. Ver apartado 30 del Asunto C-561/12, *Nordecon*, [todavía no publicado] de 5 de diciembre de 2013: “*La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 28)*”.

745 Lo que si queda suficientemente demostrado es que se requiere del TJUE que resuelva en concreto la cuestión prejudicial planteada. Vid. NUCERA, V., *Sentenze pregiudiziali della corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, op. cit, pp.73.

746 MORELLI, G., “La Cour de justice des Communautés européennes en tant que juge interne”, *Zeitschrift fuer ausl. Oeffentl. Recht und voelkerrecht*, nº 19/1958, pp. 269-274.

régimen de cooperación entre el TJUE y el órgano nacional, ambos órganos pertenecientes a un mismo ordenamiento jurídico. Sobre la base que cada uno de los Estados miembros confiere al TJUE la una esfera de competencia propia para resolver cuestiones prejudiciales referidas a litigios suscitados en sus respectivas jurisdicciones, se llegaba a la conclusión que el Tribunal como juez interno no era un órgano común a todos los Estados miembros. Partiendo de esta concepción, MORELLI negaba el efecto *erga omnes* de las cuestiones prejudiciales planteadas ya que éstas exclusivamente desplegarían efectos en el ordenamiento jurídico en el que fueron planteadas.

Los casos vistos en la fiscalidad directa nos permiten ver cómo el Tribunal se convierte en un órgano que se encarga de resolver disputas en los supuestos que los contribuyentes, a través del juez nacional, planteen una cuestión prejudicial a los efectos de dilucidar que la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión. De esta manera, deben ser leídos los casos como *Schumacker*⁷⁴⁷, en el que un no residente solicita al empleador que se tenga en cuenta su situación personal en Alemania, país de la fuente o el reciente *Welte*⁷⁴⁸, en el que un heredero residente en Suiza cuestiona la normativa alemana que le impedía aplicar una reducción de la base imponible prevista exclusivamente para los herederos residentes. El TJUE se se confirma como un órgano de último recurso, destinado a resolver si las medidas nacionales discriminan a los ciudadanos, últimos destinatarios de los Tratados en la formulación de *Van Gend en Loos*.

Tal como señalaba MORELLI, las cuestiones prejudiciales inciden directamente en el ordenamiento jurídico nacional en cuestión, provocando como hemos visto, que el juez nacional se vea obligado a no aplicar una disposición nacional que sea contraria al Derecho de la Unión Europea. Ahora bien, no sólo los efectos de la sentencia se extienden al ordenamiento jurídico nacional como justificaba MORELLI, sino como veremos en el próximo capítulo, la consecución de uniformidad y efectividad del

⁷⁴⁷ Sentencia *Schumacker*, antes citada.

⁷⁴⁸ Asunto C-181/12, *Welte*, [todavía no publicado] de 17 de octubre de 2013.

Derecho de la Unión Europea justifica que los efectos se extiendan a todos los Estados miembros.

Esta calificación del TJUE como juez interno, que implica que el juez nacional no aplique una normativa nacional que se declare contraria al Derecho de la Unión por el Tribunal genera automáticamente otro efecto, que no es otro que el de jerarquizar la relación con los jueces nacionales. Como ya vimos en el capítulo anterior, el TJUE es quien decide que órgano se encuentra legitimado para interponer una cuestión prejudicial. En este capítulo, hemos visto que el Tribunal dispone también de la última palabra, pudiendo en su caso, rechazar aquellas cuestiones prejudiciales que no dispongan de una adecuada exposición de los hechos o de la normativa nacional, que se correspondan con litigios artificiales o hipotéticos o simplemente que de la lectura de los hechos suministrados no se aprecie la pertinencia de la pregunta realizada. Aunque, en el campo de la fiscalidad directa, y por la importancia de las cuestiones tratadas, el Tribunal debería aplicar el espíritu de cooperación, con el objetivo de obtener por todos los medios posibles una información detallada y precisa del sustrato fáctico y normativo del litigio en cuestión. En este Capítulo, también hemos enunciado una serie de “vicios” clásicos que adolece la recepción del sustrato fáctico del juez nacional, como es la interpretación de los CDIs o la distinción artificial entre supuestos de doble imposición jurídica y económica. La calidad de la información suministrada será fundamental para obtener una respuesta justa y adecuada del TJUE.

En conclusión, la progresiva desaparición de una estricta separación de funciones, coloca al TJUE como un órgano interno, cúspide del Poder Judicial Europeo, encargado de detectar aquellas normas internas que sean contrarias al Derecho de la Unión Europea.

CAPÍTULO TERCERO

LA CRISIS NORMATIVA

3.1. Introducción

Tras haber deconstruido el diálogo que se establece entre el órgano jurisdiccional y el Tribunal en los dos anteriores capítulos, respondiendo a las preguntas quién dialoga y cuáles son las competencias/funciones de cada uno de los órganos en este marco de cooperación, en este capítulo abordamos cuáles son los efectos de las sentencias emanadas del TJUE para los órganos jurisdiccionales nacionales. Como veremos en el apartado 3.2., las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales no sólo producen efectos para el órgano que planteó la cuestión prejudicial, sino que sus efectos son *erga omnes*, alcanzando todos los Estados miembros.

Bajo la rúbrica de la crisis normativa, este capítulo se articula en torno a una fuerte tensión entre el TJUE que mediante la resolución de las cuestiones prejudiciales va elaborando una serie de criterios normativos o doctrinales que configuran las líneas maestras de la integración negativa en la fiscalidad directa, y por otro lado, la existencia de un sustrato fáctico muy concreto, el suministrado por el juez nacional en el planteamiento de la cuestión prejudicial, que hace difícil la extracción de estos criterios doctrinales de aplicación general para toda la Unión Europea.

Esta fuerte tensión se canaliza en la que hemos llamado la problemática del “*acte clair*” (apartado 3.3.1), y la limitación de los efectos temporales de la sentencia (apartado 3.3.2).

3.2. El efecto *erga omnes* o de radiación

A los efectos de lograr la uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión Europea, misión a la que responde el artículo 267 TFUE, tal como se señala en *Van Gend en Loos*⁷⁴⁹, las cuestiones prejudiciales resueltas tienen efectos *erga omnes*. Es decir, los efectos de las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales se extienden más allá de las partes que promovieron el litigio principal o el propio contexto nacional⁷⁵⁰, ocasionando un efecto de radiación como señala PESCATORE⁷⁵¹. Como prueba de este efecto de radiación que busca la uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión Europea podemos citar los siguientes elementos: (i) si una de las partes en el litigio ante el juez nacional decide desistir de la acción, esto no afecta a la cuestión prejudicial planteada que continuaría su tramitación y ulterior resolución por el TJUE, salvo que el juez nacional a la luz de las circunstancias del caso decida retirarla⁷⁵²; (ii) la fórmula empleada por el TJUE en los fallos “*La Cour dit pour droit*”, en vez de fórmulas más generales como “*La Cour juge et décide*”⁷⁵³.

Este efecto de radiación lo podemos ver claramente en la práctica. Así la cuestión prejudicial progresivamente se ha ido configurando como un mecanismo necesario para

749 En el Asunto 26/62, *Van Gend en Loos*, Rec. 1963 00003, se afirma “*además, la función del Tribunal de Justicia en el marco del artículo 177, cuya finalidad es garantizar la unidad de interpretación del Tratado por los órganos jurisdiccionales nacionales...*”.

750 Las cuestiones prejudiciales resueltas por el TJUE tienen efectos vinculantes para todos los jueces y tribunales, y no sólo sobre aquel que planteó la cuestión con el objetivo de extender una interpretación uniforme del Derecho de la Unión. Ver, BROBERG, M. y FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 442.

751 PESCATORE, P., *The Law of integration*, op. cit., pp. 100: “*But beyond the legal authority of the Court's judgments – which, like all judicial decisions, are strictly binding only in relation to the particular subject matter – preliminary rulings have a radiation effect which makes them directives of interpretation observed throughout the Community*”; PESCATORE, P., “*Il rinvio pregiudiziale di cui all'art.177 del trattato CEE e la cooperazione tra la corte ed i giudici nazionali*”, *Il foro Italiano*, Vol. 109, A. 1986, pp. 26-47.

752 TRABUCCHI, A., “*L'effet erga omnes des décisions préjudicielles rendues par la Cour de justice des Communautés européennes*”, op. cit., pp. 80.

753 *Ibid.*, pp. 79: “*Cette formule peut, elle aussi, aider à comprendre que la décision n'est pas rendue sur l'affaire bien que celle-ci ait trait au droit communautaire, mais a une portée plus générale en ce qui concerne la légalité ou l'interprétation des règles de droit soumises à son examen*”.

garantizar que el Derecho de la Unión Europea sea uniformemente interpretado. Una interpretación uniforme conlleva como *conditio sine qua non* que dicho Derecho sea eficazmente aplicado en los Estados miembros. La labor del TJUE en el campo de la fiscalidad directa ha sido ingente en la lucha contra las disparidades que dificultan la aplicación de las libertades fundamentales en el mercado interior, como por ejemplo en lo relativo a los trabajadores transfronterizos. Sentencias como *Schumacker*⁷⁵⁴, en las que se interpreta la libertad de circulación de trabajadores, reflejan una clara actividad armonizadora del TJUE. A raíz de esta sentencia que obligaba al Estado de la fuente a tener en cuenta las circunstancias familiares y personales de un no residente, cuando en su país de origen de la Unión Europea no fuera tenido en cuenta dicha situación personal, España tuvo por ejemplo que adaptar su legislación interna. De este modo, se introducía una opción de tributar como residentes - y de esta manera tener derecho a las reducciones y deducciones por circunstancias familiares - a favor de los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que percibieran en España rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas, como mínimo, del 75 por 100 de la totalidad de su renta⁷⁵⁵. O por ejemplo, casos como *Lankhorst-Hohorst*⁷⁵⁶ que declaran contrario al Derecho de la Unión una normativa alemana en materia de subcapitalización (“*thin capitalization rules*”), automáticamente repercuten y se extienden al resto de países como es el caso de España donde existían reglas similares⁷⁵⁷, provocando en su caso, la desaparición de dichas reglas contrarias al Derecho de la Unión. Es decir, las decisiones del TJUE en el área de la fiscalidad directa provocan cambios en las legislaciones

754 Sentencia *Schumacker*, antes citada.

755 El artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y otras normas tributarias se introduce para dar cobertura a lo establecido por el TJUE en *Schumacker*.

756 Asunto C- 324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rec. 2002 I-11779.

757 Cabe destacar que la regla de subcapitalización no se aplica entre compañías residentes en España, ni a los préstamos concedidos por entidades residentes en cualquier país de la Unión Europea a compañías vinculadas residentes en España. Tras la publicación de *Lankhorst-Hohorst*, el legislador español introdujo el apartado 4 del artículo 20 de la Ley 34/95, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades mediante el artículo 2.º primero.dos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2004. No obstante, a raíz de *Itelcar* (Asunto C-282/12), podemos comprobar que la aplicación de la regla de subcapitalización a sociedades no residentes en la UE que adoptó el legislador español tras *Lankhorst-Hohorst* fue incorrecto, ya que la libertad de circulación de capitales ampara el hecho que la sociedad prestamista se encuentre en un país tercero.

nacionales de los Estados miembros para adaptarse a las mismas, produciéndose un claro efecto armonizador de la jurisprudencia del Tribunal⁷⁵⁸. Pero no sólo desde el punto de vista legislativo, sino que puede decirse que cada vez una más existe una clara repercusión y recepción de las sentencias del Tribunal por parte de los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros⁷⁵⁹.

3.2.1. La elaboración de criterios normativos o doctrinales por el TJUE

Este fenómeno de radiación que despliegan las sentencias del TJUE implica tal como señala TRIDIMAS el ejercicio de una *quasi-función normativa*⁷⁶⁰. Es decir, el TJUE va construyendo progresivamente una serie de criterios normativos o doctrinales de la fiscalidad directa europea⁷⁶¹. Por ejemplo, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y

758 Este efecto armonizador de las sentencias del TJUE, fruto de una interpretación teológica, levantó suspicacias desde los orígenes del Tribunal. En la correspondencia privada de 1957 entre M. Gaudet, *Chief of the Service Juridique of the High Authority of the European Coal and Steel Community*, y Dr. Swayland, que se puede consultar en los Archivos de la Unión Europea se observa como el TJUE va construyendo su razonamiento con una base teleológica profunda, con los peligros que esto supone: *"The danger I see it is this: The Court is slowly building up a line of interpretation based on a certain idea of the spirit and the aims of the Treaty, and in accordance with the emphasis put by the representatives of the High Authority on the problems of European integration and the needs of the Community. While doing that, the judges are also getting used, more or less consciously, to a more statesmanlike responsibility through they would perhaps not yet admit it openly"* (carta de 31 de diciembre de 1957).

759 En el área de fiscalidad directa, un ejemplo de la recepción de la doctrina emanada del TJUE mediante cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales nacionales lo podemos encontrar por ejemplo en la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2010, en la que se ignora las previsiones contenidas en la Ley del IRNR y del Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y los Países Bajos, aunque formalmente están en vigor, a los efectos de determinar que se produce una vulneración del principio de libre circulación de capitales consagrado en el art. 56 (actual art. 63 TFUE) del Tratado y de la jurisprudencia del TJUE al respecto. En dicha sentencia se reconoce el derecho de un fondo de pensiones residente en los Países Bajos de recibir exentos de tributación los dividendos procedentes de entidades que cotizan en España, evitando así la retención del 15% prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No-Residentes. El Fundamento Jurídico 4º contiene una prolija exposición de las cuestiones prejudiciales resueltas por el TJUE en materia de no discriminación, afirmándose la primacía del Derecho de la Unión Europea.

760 TRIDIMAS, T., "Precedent and the Court of Justice: a jurisprudence of doubt?", en DICKSON, J. and ELEFTHERIADIS, P., *Philosophical Foundations of European Union Law*, Cambridge University Press, 2013, pp. 329.

761 Sobre la construcción de una doctrina de *stare decisis* o precedente en el Derecho de la Unión Europea, cuyo estudio escapa del objeto del presente trabajo, existe una amplia literatura. Puede consultarse: POIARES MADURO, M. "Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism", *European Journal of Legal Studies*, Vol. 1, No 2, 2007, pp. 14: *"Finally, the Court is also constrained by a 'precedent-oriented' approach. Independently of determining whether or not*

Donaciones, existe un criterio doctrinal claro extraído del *case law* del Tribunal que obliga a los Estados miembros en materia de reducciones a la base imponible a dispensar un trato equivalente en supuestos en los que el beneficiario/causante o donante sea residente o un no residente (sucesiones o donaciones de no residentes)⁷⁶². Las reducciones fiscales que se conceden por este impuesto no pueden restringirse únicamente a los residentes del Estado miembro. Ante este criterio normativo tan claro, la Comisión ha iniciado un procedimiento de infracción contra España que ha culminado en la presentación del recurso ante el TJUE (Asunto C-127/12 pendiente), en el que se denuncia el trato discriminatorio a los no residentes en las reducciones autonómicas previstas en el Impuesto español sobre Sucesiones y Donaciones⁷⁶³.

Otro ejemplo de esta progresiva afirmación de criterios normativos lo encontramos en materia del derecho a la defensa de los contribuyentes ante procedimientos de inspección o comprobación por parte de las autoridades fiscales. Vemos como el TJUE sigue una

its decisions have the nature of a classical legal precedent, the Court has consistently stated that deference is due to a well established line of case law. The authority which the Court itself recognizes to its previous decisions is a consequence of the need to guarantee the values of coherence, uniformity and legal certainty inherent to any legal system"; POIARES MADURO, M. "Preface", en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, pp. 3; ARNULL, A., *The European Union and its Court of Justice*, Oxford University Press, Oxford, 1999, pp. 529; ARNULL, A., "Owning up to fallibility: precedent and the Court of Justice", *CMLRev* vol. 30, 1993, pp. 247-266; KOOPMANS, T., "Stare decisis in European law", en O'KEEFFE, D. y SCHERMERS, H.G., *Essays in EU law and integration*, Kluwer law and Taxation, Hingham (EEUU)

762 La jurisprudencia del TJUE es clara a los efectos de determinar que la normativa nacional sería restrictiva a la libre circulación de capitales. Vid. Asunto C-181/12, *Yvon Welte*, [todavía no publicado] de 17 de octubre de 2013, apartado 25: "Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias *Eckelkamp* y otros, apartados 45 y 46; *Mattner*, apartados 27 y 28, y *Missionswerk Werner Heukelbach*, apartado 24, antes citadas)". Este criterio normativo se consolida en Asunto C-11/07, *Eckelkamp* y otros, Rec. 2008 I-6845; Asunto C-43/07, *Arens-Sikken*, Rec. 2008 I-6887; Asunto C-510/08, *Vera Mattner*, Rec. 2010 I-03553; Asunto C-132/10, *Halley*, Rec. 2011 I-08353; Asunto C-31/11, *Scheunemann*, [todavía no publicado] de 19 de julio de 2012.

763 Sobre esta cuestión, cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "La influencia de las jurisprudencia del TJUE en la aplicación de los tributos en España", Conferencia pronunciada en la Scuola Europea di Alti Studi Tributari de Bologna el 13 de junio de 2014, y cuyo texto se puede consultar en el blog: ecjleadingcases.files.wordpress.com

línea consistente en *Sabou y Akerberg Fransson o Melloni*⁷⁶⁴. En *Sabou*, el Tribunal determina que si bien la Directiva 77/799 no obliga a la Administración tributaria checa a que el contribuyente participara o fuera oído en el proceso de intercambio de información con otras Administraciones tributarias nacionales, nada impide que el Estado miembro incremente el derecho de defensa de sus contribuyentes permitiendo que éstos participen en el proceso de recogida de información⁷⁶⁵. El criterio normativo es consistente con los anteriores casos: los Estados miembros pueden elevar los standards de protección de los derechos fundamentales, siempre y cuando se respeten los standards mínimos de protección contenidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y no se comprometa la primacía, unidad o efectividad del Derecho de la Unión Europea⁷⁶⁶.

No obstante, esta función del Tribunal de elaboración de criterios doctrinales o normativos no siempre es consistente, como ya hemos señalado en otras partes de este trabajo. Tal como hemos señalado, la incertidumbre, la confusión terminológica, y las contradicciones presentes en el *case law* del Tribunal pueden dificultar en gran medida la consagración de criterios doctrinales precisos que puedan extenderse *erga omnes* a todo el Derecho de la Unión Europea. En materia de trabajadores transfronterizos, el criterio

764 Asunto C-276/12, *Sabou*, [todavía no publicado] de 22 de octubre de 2013, y Asunto C-617/10, *Akerberg Fransson*, [todavía no publicado] de 7 de mayo de 2013; Asunto C-399/11, *Melloni*, [todavía no publicado] de 26 de febrero de 2013.

765 Sentencia *Sabou*, antes citada, apartados 41-45.

766 Sentencia *Akerberg Fransson*, antes citada, apartado 29: "De este modo, cuando un órgano jurisdiccional de un Estado miembro deba controlar la conformidad con los derechos fundamentales de una disposición o de una medida nacional por la que se aplica el Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, en una situación en la que la acción de los Estados miembros no esté totalmente determinada por el Derecho de la Unión, las autoridades y tribunales nacionales siguen estando facultados para aplicar estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, siempre que esa aplicación no afecte al nivel de protección previsto por la Carta, según su interpretación por el Tribunal de Justicia, ni a la primacía, la unidad y la efectividad del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, *Melloni*, C-399/11, Rec. p. I-0000, apartado 60); Sobre la protección de derechos fundamentales en la Unión Europea, véase RITLENG, D., "De l'articulation des systèmes des protection des droits fondamentaux dans l'Union", *RTD EUR*, 2013, pp. 267; SARMIENTO, D., "Who is afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe", *Common Market Law Review*, n. 50, pp. 1267-1304; Sobre la interpretación de *Sabou*, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. y GARCÍA HEREDIA, A., "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", op. cit.

normativo enunciado en *Biehl*⁷⁶⁷ y *Schumacker*⁷⁶⁸ - un Estado miembro no puede dispensar al nacional de otro Estado miembro que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio del primer Estado, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación – se recoge en casos sucesivos⁷⁶⁹. Si bien la situación de residentes y no residentes no es comparable, en *Schumacker*, el TJUE concluye que no se encuentra justificado y por tanto se trataría de una medida discriminatoria que a un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos no se le tengan en cuenta su situación personal y familiar en dicho Estado de la fuente, cuando en el estado de residencia no se pueda aplicar dichos beneficios⁷⁷⁰. En *Zurstrassen*⁷⁷¹ se sigue este criterio normativo. El Sr. Zurstrassen, nacional belga, haciendo uso de la libertad de circulación, trabajaba en Luxemburgo, mientras su esposa residía en Bélgica donde no tenía ingresos. Es en Luxemburgo, donde el Sr. Zurstrassen solicitó que se aplicasen los beneficios de la tributación conjunta, siendo denegada por la Administración luxemburguesa al no residir el cónyuge en dicho Estado Miembro. El razonamiento no es novedoso si partimos de *Schumacker*, pues dado que el contribuyente al ser residente en Luxemburgo y obtener la mayor parte de sus rentas en dicho país tendría derecho a desgravar por su situación personal y familiar en dicho país, a pesar de que su cónyuge residía en otro Estado Miembro, como Bélgica. Este criterio normativo se repite en el reciente caso *Ettwein*⁷⁷², en el que el país de la fuente – Alemania - denegaba la aplicación de un régimen de “*splitting*” a dos cónyuges que residiendo en Suiza percibían la totalidad de sus ingresos en Alemania: “*El Tribunal de Justicia ha declarado que el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o propia, que percibe la*

767 Asunto C-175/88, *Klaus Biehl*, Rec. 1990 I-1779.

768 Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rec. 1993 I-225, apartado 30 y 31.

769 La citada línea jurisprudencial se reproduce en posteriores casos. Ver MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit. , pp. 137: “*La portée fiscale de cette liberté a en effet été reconnue en premier lieu à l'occasion de l'affaire Klaus Biehl, puis lors de l'arrêt Schumacker. Postérieurement à ces arrêts, la Cour n'a fait que confirmer cette jurisprudence, comme ce fut par exemple le cas lors des affaires Terhoeve, Gschwind et Zurstrassen*”.

770 Ibid, apartado 37.

771 Asunto C-87/99, *Zurstrassen*, Rec. 2000 I-3337

772 Asunto C-425/11, *Ettwein*, [todavía no publicado] de 28 de febrero de 2013, apartado 47.

totalidad o la práctica totalidad de sus ingresos en el Estado en que ejerce sus actividades profesionales se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta, que el residente en dicho Estado que ejerce en él actividades comparables. Estas dos categorías de contribuyentes se encuentran, particularmente, en una situación comparable en lo que respecta a la consideración de su situación personal y familiar”. Wallentin⁷⁷³ aplica los postulados Schumacker a una renta percibida por un no residente en Suecia, ya que sus circunstancias personales no podían ser tenidas en cuenta en Alemania. En Comisión/Estonia⁷⁷⁴, el Tribunal parte que dado que la situación personal y familiar no puede tenerse en cuenta en el Estado de residencia (Finlandia) por la baja cuantía de sus rendimientos globales, la pensión abonada por Estonia a un no residente debe tenerlo en cuenta y aplicarle las desgravaciones previstas para los residentes en Estonia.

Sin embargo, existen casos excepcionales en los que la doctrina Schumacker parece que no se aplica, provocando un resultado injusto. En Gilly⁷⁷⁵, ni Alemania (país donde obtiene su renta), ni Francia (Estado Miembro que limita la deducción sobre el impuesto pagado en Alemania), se tiene en cuenta la situación personal y familiar de los Sr. Gilly en su integridad. O incluso, existen casos, en los que el criterio doctrinal Schumacker parece extenderse a más allá de sus estrictos límites, como parece que tiene lugar en Ritter-Coulais⁷⁷⁶. En este asunto, dos cónyuges que residían en Francia, pero que tributaban en Alemania solicitaron a la administración tributaria de este último país que se computaran los rendimientos negativos (pérdidas de ingresos) que se derivaba del uso para uso propio su vivienda en Francia a los efectos de calcular el tipo impositivo aplicable en Alemania. El Tribunal dictaminó que dicha normativa nacional constituía una restricción a la libre circulación de trabajadores, ya que Alemania tenía en cuenta los

773 Asunto C-169/03, Wallentin, Rec. 2004 I-6443.

774 Asunto C-39/10, Comisión/Estonia, [todavía no publicado] de 10 de mayo de 2012, apartados 55 y siguientes.

775 Asunto C-336/96, Gilly, Rec. 1998 I-02793.

776 Asunto C-152/03, Ritter-Coulais, Rec. 2006 I-1711.

rendimientos positivos, pero no los negativos. Con un razonamiento sucinto, podría deducirse que el Tribunal extiende la lógica *Schumacker* más allá de sus estrictos límites. Si bien, la situación del residente y el no residente son comparables cuando el no residente obtenga la mayoría de sus rentas en el Estado de la fuente (*Schumacker*), en este caso la comparabilidad entre el residente y el no residente no resulta adecuada, ya que, en primer lugar, el CDI entre Francia y Alemania establece que las rentas derivadas de inmuebles, ya sean positivas o negativas, deben computarse en el Estado en el que esté situado el inmueble, y en segundo lugar, el no residente obtendría un trato más favorable que el residente en Alemania, al tenerse en cuenta sus rendimientos negativos provenientes de un inmueble en Francia⁷⁷⁷.

En conclusión, la progresiva afirmación de estos criterios normativos con vocación de extender su aplicación al resto del ordenamiento jurídico, le hace asumir al Tribunal una posición muy próxima a la que desarrolla un tribunal constitucional en el ámbito nacional⁷⁷⁸.

777 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, op. cit., pp. 899: “*Es decir, la jurisprudencia Ritter-Coulais produce una situación de equiparación entre el residente y el no residente que va más allá de la jurisprudencia anterior derivada de Schumacker, [...] y que sitúa al no residente en una posición incluso más favorable que al residente en Alemania (para quien, por ejemplo, la obtención de rendimientos negativos en Francia vinculados a un inmueble situado en este Estado determinará que los mismos no sean tenidos en cuenta ni en su base imponible ni a efectos del cálculo del tipo impositivo)*”.

778 En VANISTENDAEL, F., “The role of the European Court of Justice as the Supreme judge in tax cases”, *EC Tax Review*, nº 3, 1996, pp. 144-122, se concluye que el TJUE asume una posición híbrida. Como Tribunal Supremo, en aquellos casos que su cometido se centra en interpretar el Derecho Derivado, mientras como un Tribunal Constitucional, en el campo principalmente de la fiscalidad directa, en la que debe interpretar principios como el de no discriminación y valorar la aplicación efectiva de las libertades fundamentales de circulación contenidas en el Tratado; Recientemente, cfr. ITZCOVICH, G., “The European Court of Justice as a Constitutional Court. Legal Reasoning in a Comparative Perspective”, *Sant’Anna Legal Studies Research Paper 4/2014*, 2014, pp.25: “*Such concepts and principles are the outcome of doctrinal construction on the part of the Court: they are not the product of the interpretation of the Treaty (they are not expressed in any given provision) but result from an heterogeneous set of (often implicit) non-interpretative reasonings. Some of such concepts and principles constitute the “living constitutional law” of the EU and the reason why the EU is often thought of as being international in origins but constitutional in nature*”.

3.3. Las tensiones derivadas del marco procedimental de la cuestión prejudicial

Sin embargo, pese a la afirmación de estos criterios normativos o doctrinales con vocación *erga omnes*, es necesario tener en cuenta que dicha sentencia tiene como destinatario al órgano judicial que planteó la cuestión, es decir se aplica sobre un contexto nacional muy específico⁷⁷⁹. Esto hace, que surja una tensión entre la afirmación de criterios normativos con vocación *erga omnes*, y las particularidades fácticas o complejidades de la normativa nacional que han sido suministrada por el órgano judicial que planteó la cuestión prejudicial. Esta tensión se canaliza en la dificultad de determinar con precisión cuando se está ante un “*acte clair*”, o en los supuestos en los que el Tribunal podría limitar los efectos temporales de una sentencia, con base en doctrina anterior.

3.3.1. La problemática del “*acte clair*”

Las excepciones procesales - conocidas como “*acte clair*” o “*acte éclairé*” - que recogen la obligación de presentar la cuestión prejudicial⁷⁸⁰ por parte de los órganos jurisdiccionales de última instancia, fueron introducidas en *Da Costa* y *CILFIT*⁷⁸¹. Si en el primero de estos dos casos, se establece que no existirá la obligación de presentar la cuestión, cuando ésta sea materialmente idéntica a otra ya resuelta (“*acte éclairé*”)⁷⁸², en

779 VISMARA, F., *Interpretazione pregiudiziale comunitaria e processo tributario*, op. cit. pp. 375: “*Ma a tale conclusione osta proprio l'art. 234 del Trattato CE, in quanto la natura strumentale del procedimento pregiudiziale postula che gli effetti dell'intervento della Corte abbiano come destinatario il giudice a quo. Ed è solo in via interpretativa de in ossequio a principi generali, che la Corte, ha individuato, la possibilità di estendere gli effetti delle pronunce interpretative pregiudiziali*”; TRABUCCHI, A., “*L'effet erga omnes des décisions préjudicielles rendues par la Cour de justice des Communautés européennes*”, op. cit., pp. 69: “*L'interprétation demandée et obtenue dans des affaires de ce genre aura indiscutablement un effet erga omnes, à l'exclusion, les cas échéants, de l'effet inter partes de la procédure de base*”.

780 Vid. LENAERTS, K., ARTS, D. and MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, op. cit, pp. 73.

781 Asuntos Acumulados 28-30/62, *Da Costa en Shaake and Others*, Rec. 1963 31, apartado 38; Asunto C-283/81, *CILFIT*, Rec. 1982 3415, apartado 16-21.

782 La doctrina del “*acte éclairé*” se reproduce en el Asunto C-337/95, *Parfums Christian Dior*, Rec. 1997

la segunda sentencia, se exceptúan aquellos casos en los que *“la correcta aplicación del Derecho Comunitario puede imponerse con la evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión suscitada”* (*“acte clair”*). Dado que la anterior afirmación, ampliaba los márgenes de autonomía del órgano jurisdiccional de última instancia para referir una cuestión, haciendo peligrar el objetivo de uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión Europea, el propio TJUE se encarga en la propia sentencia de controlar ese margen de apreciación del órgano judicial nacional mediante el establecimiento de 4 requisitos⁷⁸³: (i) El juez nacional *“debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales nacionales de los otros Estados miembros, así como al Tribunal de Justicia”*; (ii) Debe, *“tenerse en cuenta que los textos de Derecho comunitario están redactados en varias lenguas y que las diversas versiones lingüísticas son auténticas por igual; por tanto, la interpretación de una disposición de Derecho comunitario supone una comparación de las versiones lingüísticas”*; (iii) *“Debe observarse a continuación que, incluso en caso de exacta concordancia de las versiones lingüísticas, el Derecho comunitario utiliza una terminología propia. Por lo demás, ha de subrayarse que los conceptos jurídicos no tienen necesariamente el mismo contenido en el Derecho comunitario y en los diferentes Derechos nacionales.”*; (iv) Por último, *“cada disposición de Derecho comunitario debe ser situada en su contexto e interpretada a la luz del conjunto de las disposiciones de ese Derecho, de sus finalidades, y de su grado de evolución en la fecha en la que debe hacerse aplicación de la disposición de que se trata”*.

La doctrina del *“acte clair”* busca consolidar un modelo jurisdiccional descentralizado en

I-6013, p.29-30, *“...when the question raised is substantially the same as a question which has already been the subject of a preliminary ruling in the same national proceedings”*. En opinión de RASMUSSEN, H., *“The European Court’s Acte Clair Strategy in C.I.L.F.I.T.”*, *European Law Review*, Vol. 9, Issue 4, pp. 251: *“CILFIT se podría calificar como una reacción de la Corte por limitar o frenar la doctrina del “acte éclairé”:* *“The underlying rationale of CILFIT, in other words, is belatedly to put on the brakes which Da Costa failed to apply”*.

783 Sobre esta cuestión, cfr. SARMIENTO, D., *“Las interpretaciones estratégicas del Derecho Comunitario y la crisis de la doctrina del acto claro”*, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Vol. 9., pp. 85; CRAIG, P. and DE BURCA, G., *EU Law Text, cases and materials*, op. cit., pp. 474 y ss.

la aplicación del Derecho de la Unión Europea (CRAIG⁷⁸⁴ y STONE SWEET⁷⁸⁵). Dado que como hemos señalado, las interpretaciones contenidas en las sentencias del TJUE que resuelven cuestiones prejudiciales sean de inmediata y general aplicación por todos los órganos jurisdiccionales de la Unión Europea⁷⁸⁶, un adecuado funcionamiento de esta doctrina del “*acte clair*” permitiría descongestionar el volumen de trabajo del TJUE. Así, el órgano jurisdiccional de última instancia, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal, podría evitar el planteamiento de la cuestión prejudicial al que le exigía el artículo 267. párrafo tercero del TFUE, si dicha pregunta se encontraba ya resuelta por el TJUE. Para ello se requiere que existan una serie de criterios normativos claros que hayan sido desarrollados por el Tribunal en su jurisprudencia.

El Abogado General Jacobs señalaba en sus Conclusiones en *Wiener*⁷⁸⁷ con una clara intención de disminuir la afluencia de cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE, que en áreas técnicas como el Impuesto sobre el Valor Añadido, era necesario que se desarrollasen principios que pudieran extrapolarse al caso concreto. En materia de fiscalidad directa, la tarea del Tribunal debe ceñirse como señala DOURADO⁷⁸⁸ al

784 CRAIG, P., “The Classics of EU Law Revisited: CILFIT and Foto-Frost”, en AZOULAI, L. y POIARES MADURO, M. (dir.), op. cit., pp. 188: “*The result of CILFIT y De Costa was that national courts became “enrolled” as part of a network of courts adjudicating on Community Law, with the ECJ at the apex of that network. They become “delegates” in the enforcement of EC Law, and part of a broader Community judicial hierarchy*”.

785 STONE SWEET, A., “The juridical Coup d’État and the problem of authority: CILFIT and Foto-Frost”, en AZOULAI, L. y POIARES MADURO, M. (dir.), *The Past and Future of EU Law: the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, Hart Publishing, 2010, pp. 188: “*The Court expects national judges to operate as agents of the Community order: when they adjudicate disputes in domains governed by EU Law, they are obliged to take decisions with reference, and deference, to that Law. As European integration has deepened, the list of duties the ECJ has assigned to national judges, as the facto Community judges, has lengthened*”.

786 CRAIG, P. and DE BURCA, G., *EU Law Text, cases and materials*, op. cit., pp. 477: “*The relationship between national courts and the ECJ was altered. It was no longer bilateral, where rulings were of relevance only to national court which requested them. It became multilateral, in the sense that ECJ rulings had an impact on all national courts*”.

787 Conclusiones del Abogado General en el Asunto C-338/95, *Wiener*, Rec. 1997 I-06495, apartados 49 y 61.

788 DOURADO, A.P., “The legal protection of taxpayers in the framework of preliminary questions”, en PISTONE et AL. (Ed.), *Legal remedies in European Tax Law*, Online Books IBFD, 2009: “*If the ECJ develops second and third-level principles when applying the fundamental freedoms to direct tax issues, so that legal vagueness progressively decreases; if it pays due attention to the coherence of its coherence of its*

desarrollo de una manera clara y precisa de una serie de principios que sean útiles para la interpretación de las libertades fundamentales. Dichos principios permitirían al órgano nacional emplearlos para resolver el asunto, sin necesidad de acudir al TJUE mediante una cuestión prejudicial. PISTONE sostiene que es necesario llevar a cabo una objetivización de la doctrina del “*acte clair*”, de modo que correspondería a los académicos evaluar la jurisprudencia del TJUE a los efectos de determinar qué áreas de la fiscalidad directa están resueltas de manera clara, las zonas oscuras, limitando de esta manera el planteamiento de cuestiones prejudiciales⁷⁸⁹.

Esta labor de reconstrucción de unos criterios normativos que fundamentarían que los tribunales nacionales no planteasen cuestiones prejudiciales lo podemos encontrar en muchos trabajos doctrinales⁷⁹⁰. Sin embargo, la elaboración de criterios normativos o doctrinales precisos por parte del TJUE que permitiera la correcta aplicación de la doctrina del “*acte clair*” se enfrenta a un problema muy específico, propio marco de la cuestión prejudicial, y que no es otro que las preguntas planteadas se refieren a un

rulings or expressly justifies changes in its case law”.

789 PISTONE, P., “The search for objective standards in the application of the *acte clair* doctrine to direct taxation: some remarks from an italian perspective”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp.226: “I hereby support the need to reformulate such a theory and give it a new dimension while building up a direct tax *acte clair*. This would make it possible for the ECJ to focus on issues of general interest, avoid to duplicating its decisions on structurally similar measures referred by national courts of different Member States, keeping clear of the grounds of tax technicalities which would mainly remain in the hands of national courts”... Vid. pp. 228, “for the purpose of facilitating such a task and thus enhancing the implementation of *acte clair* on the basis of objective standards throughout the national courts of the European Union, I submit that academics could set out a common rating system to evaluate the development in the doctrine of *acte clair* within the field of direct taxation”.

790 Ver. O'SHEA T. “European Tax controversies: A british-Dutch Debate: Back to Basics and is the ECJ consistent?”, *World Tax Journal*, Vol. 5 – issue 1 – February 2013, IBFD, pp. 100-128. ; Véase por ejemplo la relación de principios que se enumeran relativos a los Convenios para evitar la Doble Imposición y el Derecho de la Unión Europea KOKOTT, J., “Courts applying EU Law with respect to tax treaties”, en WOUTERS et al.. *Courts and Tax Treaty Law*, Online Books IBFD, 2007; PISTONE, P., “The search for objective standards in the application of the *acte clair* doctrine to direct taxation: some remarks from an Italian perspective”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp.223; SARMIENTO, D., “Who’s afraid of the *acte clair* doctrine?”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp. 82: “Whether CILFIT has proved to be a centralizing or decentralizing strategy, the truth is that at present we are unable to provide national courts with a consistent case law that sheds light upon the intricacies of what European law considers to be “*clair*” or not.”

contexto fáctico y normativo suministrado por el juez nacional. En este punto radica la dificultad de extrapolar criterios normativos objetivos que fundamenten un “*acte clair*”, evitando que se plantee una nueva cuestión prejudicial. Esta dificultad es lo que DOURADO⁷⁹¹ habría calificado como un “*step-by-step approach*”, en virtud del cual los hechos y la normativa nacional suministrados por el juez nacional remitente adquieren una importancia primordial, haciendo cada caso único y diferente al resto. Los siguientes casos demuestran como en determinadas ocasiones y en particular en la fiscalidad directa, no es una tarea fácil detectar un “*acte clair*”.

En primer lugar, podemos citar en relación con los llamados *exit taxes*, dos asuntos: *Lasteyrie du Saillant*⁷⁹² y *National Grid*⁷⁹³. En el primer caso, la normativa francesa gravaba las plusvalías latentes de activos en Francia en los supuestos en los que el contribuyente persona física trasladase su residencia fiscal fuera de Francia. Aunque el pago de la deuda tributaria podría aplazarse mediante la constitución de una garantía, e incluso extinguirse si transcurridos cinco años los bienes no habían sido enajenados, la medida a juicio del Tribunal sería restrictiva de la libertad de establecimiento, y no se encontraría justificada con base en razones de interés general. En *National Grid*, donde una sociedad trasladaba su residencia fiscal de los Países Bajos al Reino Unido, se le gravaba las plusvalías latentes (diferencias positivas de cambio) de manera inmediata, sin que se permitiese el aplazamiento del pago del impuesto que ha de pagar dicha sociedad hasta el momento de la realización efectiva de tales plusvalías, o se tuviera en cuenta las minusvalías que pudieran ocurrir con posterioridad al traslado de dicha sede. El Tribunal dictamina que el Derecho de la Unión Europea no se opone al gravamen de las plusvalías latentes de activos con motivo del traslado de residencia fiscal a otro Estado miembro, pero si sería desproporcionada el hecho que se exigiera un cobro inmediato. Comparando

791 DORADO, A.P., “Is it *acte clair*? General report on the role played by CILFIT in direct taxation”, op. cit, pp. 38.

792 Asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, Rec. 2004 I-02409.

793 Asunto C-371/10, *National Grid*, Rec. 2011 I-12273.

ambos casos, se produce una clara diferencia de trato⁷⁹⁴: si en *Lasteyrie*, en relación con las personas físicas, el gravamen de las plusvalías latentes se considera contrario al Derecho de la Unión Europea, en *National Grid*, en relación con las personas jurídicas, el gravamen de las plusvalías se considera adecuado, siendo su cobro inmediato lo que se considera desproporcionado. Aunque las diferencias pudieran estar justificadas, al tratarse de distintos sujetos pasivos (personas físicas vs. personas jurídicas), distintos impuestos (ganancias patrimoniales vs. Impuesto sobre Sociedades) y diferente complejidad en materia de comprobación administrativa⁷⁹⁵, lo que se pone de manifiesto es la dificultad del juez nacional si al enfrentarse al supuesto en *National Grid* hubiera aplicado el criterio de *Lasteyrie*, al considerar que ya existía un “*acte clair*”, en vez de plantear la cuestión al TJUE, como finalmente hizo.

En segundo lugar, tomemos por ejemplo el caso de la compensación de bases imponibles negativas transfronterizas. Entiende PISTONE⁷⁹⁶ que a raíz de *Marks & Spencer*⁷⁹⁷ y *Oy AA*⁷⁹⁸ las bases imponibles negativas en los casos de que existan sociedades o establecimientos permanentes situados en distintos Estados miembros deben ser tenidas en cuenta una vez: “*What matters is that cross-border losses have to be taken into account once; otherwise a restriction on the exercise of the right of establishment would easily arise*”. ¿Puede servir este criterio normativo para resolver los casos planteados en materia de compensación de bases imponibles negativas transfronterizas, evitando que el juez nacional plantee una cuestión prejudicial al ser un “*acte clair*”? La respuesta es negativa, tal como ha demostrado la sucesión de casos que se han producido

794 PANTAZATOU, K., “National Grid Indus: The First Case on Companies’ Exit Taxation” , *European Business Law Review*, v. 23, n. 6, December, 2012, pp. 945-972. En pp. 966: “*The CJEU did not provide us with a clear cut answer as to whether the existing case law on exit taxation of individuals could equally apply to legal persons, as advocated by the Commission*”.

795 Sobre la justificación de las diferencias de tratamiento, véase CEJIE, K., “Emigration taxes - several questions, few answers: from “Lasteyrie” to “National Grid Indus” and beyond”, *Intertax*, v. 40, n. 6/7, June/July, 2012, pp. 382-399.

796 PISTONE, P., “The search for objective standards in the application of the *acte clair* doctrine to direct taxation: some remarks from an Italian perspective”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp.239.

797 Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837.

798 Asunto C-231/05, *Oy AA*, Rec. 2007 I-06373.

posteriormente⁷⁹⁹ y que introducen matices o cuestiones que aún no han sido resueltas y que necesitarán una nueva cuestión prejudicial: ¿Puede existir un mismo tratamiento fiscal si las pérdidas son actuales o finales, sociedades que se han liquidado por ejemplo? ¿Bajo que legislación nacional del tipo contable/fiscal se cuantifican las pérdidas que se compensarían? Estas dudas generan comentarios doctrinales⁸⁰⁰, que señalan diferentes matices o diferencias entre las cuestiones prejudiciales planteadas, haciendo de momento imposible la consolidación de un “acte clair”: *“Taking the ruling of Marks & Spencer into account, it is still not fully clear if a crossborder loss relief between separate legal entities is to be read into the German rules regarding fiscal unity. In the meantime, members of the German fiscal authority try to argue whether the ruling in X-Holding partially overrides the ruling in Marks & Spencer. Recently, the conclusion was drawn that a cross-border loss relief is simply impossible within a group of separate legal entities. Serious doubts have been raised on this conclusion, since in X-Holding the ECJ ruled upon the matter of current losses, whereas in Marks & Spencer the ECJ dealt with the matter of final losses, such that they are in fact different situations”*. Los hechos y la legislación nacional aplicable que el órgano nacional suministra al TJUE - si se trata de pérdidas actuales o bien finales, si se está en presencia de grupos en consolidación fiscal, establecimientos permanentes o sociedades filiales - introducen elementos de complejidad que requieren nuevas cuestiones prejudiciales. Pese a que el Abogado General Mengozzi en sus Conclusiones en el Asunto K⁸⁰¹, solicitaba al Tribunal que

799 Asunto C-414/06, *Lidl Belgium*, Rec. 2008 I-03601; Asunto C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Rec. 2008 I-08061; Asunto C-337/08, *X-Holding*, Rec. 2010 I-01215; C-18/11, *Philips*, [todavía no publicado], de 6 de septiembre de 2012.

800 Vid. comentarios en pp. 271 de GEBHART, R. and QUILITZSCH, C., “Cross-border loss relief in the EU :implications of recent developments in Germany regarding outbound permanent establishments”, *EC Tax Review* 2011, v. 20, n. 6, Diciembre, pp. 263-272.

801 En las Conclusiones del Abogado General Mengozzi en el Asunto C-322/11, *K.*, de 21 de marzo de 2013 se hace un análisis sobre la pervivencia o no de la llamada excepción *Marks & Spencer* en la confusión (deducibilidad en el país de residencia de las pérdidas sufridas en el extranjero cuando ya no pueden deducirse allí). La confusión reinante requiere de una necesaria aclaración (Vid. apartados 87 y 88): *“En definitiva, las situaciones en las que el Tribunal de Justicia ha aplicado «la excepción Marks & Spencer» son confusas, tal como la Abogado General Kokott indicó acertadamente en sus conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia de 21 de febrero de 2013, A, antes citada. Por los motivos expuestos anteriormente, así como por razones de seguridad jurídica, el Tribunal de Justicia podría aprovechar la ocasión de aclarar esta excepción y precisar su fundamento”*.

aclarase la excepción *Marks & Spencer*, el TJUE en su resolución del asunto no sólo no lo aclara, sino que añade más obscuridad⁸⁰². En dicho asunto se debatía la inclusión de las pérdidas derivadas de la venta de un inmueble en Francia en el impuesto sobre la renta de un residente en Finlandia. El Tribunal traza una distinción, a nuestro juicio muy artificial, con el asunto *Marks & Spencer*, al considerar que en el Asunto *K*, dado que en Francia no existió en ningún momento la posibilidad de tener en cuenta dicha pérdida, no se puede aplicar la excepción *Marks & Spencer* y que obligaría por tanto a Finlandia a tener en cuenta la pérdida registrada por la venta del inmueble en Francia⁸⁰³. Por aplicación del CDI entre Francia y Finlandia, Francia gravaría exclusivamente los rendimientos positivos de los inmuebles. Esta situación fáctica tuvo que haber pesado en el razonamiento del Tribunal para adoptar un *overall approach*, que late en *Marks & Spencer*, (posibilitando que la sociedad matriz pueda compensar las pérdidas de sus filiales, si no ha sido posible en sede la filial), permitiendo que la pérdida del inmueble pueda ser deducida en Finlandia⁸⁰⁴. La obscuridad del propio Tribunal en la resolución de estos asuntos dificulta la consolidación del “*acte clair*”, y a la vez, aumenta la litigiosidad en los tribunales nacionales, que siguen solicitando al TJUE aclaraciones sobre la jurisprudencia *Marks & Spencer*⁸⁰⁵.

En tercer lugar, puede ocurrir, también que dicha solución alcanzada por el TJUE deba ser leída teniendo en cuenta las circunstancias concretas del caso, sin que puede extrapolarse a otros casos. En Francia, dos sentencias de la *Cour de Cassation*, de 29 de septiembre de 2009, nº 08-14538, y de 4 de mayo de 2010, nº 09-11695 ponen de manifiesto una interpretación de los Asuntos *Elisa*⁸⁰⁶ y *Rimbaud*⁸⁰⁷ que no se ajusta a la

802 Asunto C-322/11, *K*, [todavía no publicada] de 7 de noviembre de 2013.

803 *Ibid.*, apartados 76 – 81.

804 Véase los comentarios de A. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M y GARCÍA HEREDIA, A., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de derecho Financiero*, nº 162, op. cit.

805 FARMER, P., “The English Courts and the application of EU Tax Law”, en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.49-60.

806 Asunto C-451/05, *Elisa*, Rec. 2007 I-08251.

807 Asunto C-72/09, *Rimbaud*, Rec. 2010 I-10659.

literalidad de las cuestiones prejudiciales resueltas por el TJUE. Ambos asuntos versan sobre el impuesto francés que gravaba al 3% el valor de los inmuebles erradicados en Francia pertenecientes a personas jurídicas y su régimen de exenciones. Dichas exenciones se concederían a sociedades domiciliadas en un tercer estado que haya celebrado con Francia un convenio de asistencia administrativa para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien un tratado que contemple la cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, siempre que cumplieren determinados requisitos de información a las autoridades francesas (situación, composición y valor de los inmuebles que posean a 1 de enero, la identidad y el domicilio de sus accionistas, etc). En la sentencia *Elisa*, los inmuebles radicados en Francia pertenecían a una sociedad holding luxemburguesa. Dichas sociedades holding luxemburgesas estaban excluidas del ámbito del convenio de asistencia administrativa para la lucha contra el fraude entre Francia y Luxemburgo y por tanto no podían acogerse a la exención. No obstante, y aunque la Directiva 77/799 de aplicación general impidiese a Francia solicitar datos fiscales de la sociedad holding luxemburguesa (artículo 8, apartado 1 de la Directiva), de por sí ésto no justificaría denegar una ventaja fiscal. La firma de un CDI con cláusula de intercambio de información no dependía de la voluntad del contribuyente, por lo que de facto se creaba un régimen permanente de no exención⁸⁰⁸. Por tanto, la normativa francesa no es proporcional, y así el Tribunal dictamina que las autoridades francesas podrían exigir al contribuyente prueba de que no se intenta eludir de manera fraudulenta el pago del “*impôt sur la fortune*”⁸⁰⁹. No obstante, la *Cour de Cassation* francesa entiende que en todos los casos en los que exista un convenio de asistencia administrativa o un tratado que incluya una cláusula de no-discriminación por razón de nacionalidad, la norma francesa no sería contraria al artículo 63 TFUE siempre y cuando pueda probarse

808 Sentencia *Elisa*, antes citada, apartado 76.

809 *Ibid*, apartados 95 y 98.

que no exista ánimo fraudulento⁸¹⁰. Entendemos que existe una extralimitación⁸¹¹, ya que en *Elisa*, se resuelve un caso particular, en el que no era aplicable un CDI con cláusula de intercambio de información, y por tanto se admiten medios alternativos de prueba. De dicha sentencia, por tanto, no se puede inferir como hace la *Cour de Cassation* francesa la adecuación al Derecho de la Unión de la normativa francesa, en los supuestos en los que si existiese un convenio de asistencia administrativa o un tratado que incluya una cláusula de no-discriminación por razón de nacionalidad y el contribuyente probase que no existiese ánimo fraudulento. La materia es muy casuística, y hasta *Rimbaud*⁸¹², cuatro años más tarde, no ha quedado delimitado la compatibilidad de la normativa francesa con el Derecho de la Unión Europea. A raíz de esta sentencia, se distinguirían dos supuestos: (i) si la sociedad propietaria de un inmueble en Francia es residente en un país de la Unión Europea, la existencia de la Directiva 77/799 o de un CDI con cláusula de intercambio de información garantizan que la normativa francesa sea adecuada para combatir el fraude fiscal. Y excepcionalmente, tal como ocurre en *Elisa* (sociedad luxemburguesa excluida del ámbito de la Directiva), las autoridades fiscales francesas

810 En relación con la sentencia de la *Cour de Cassation*, de 29 de septiembre de 2009, nº 08-14538, se trataba de una sociedad *Témis*, con domicilio social en Bélgica, titular del derecho de usufructo de un inmueble en Francia: “...qu'il en découle que s'agissant des personnes morales qui ont leur siège social dans un État ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ou un traité de non-discrimination, le dispositif litigieux ne porte pas atteinte à l'article 73 B du traité CE dès lors qu'il permet à ces personnes, en toutes circonstances, d'obtenir le bénéfice de l'exonération en justifiant simplement soit du dépôt des déclarations de taxe de 3% visé par l'article 990 E 2° du CGI, soit de l'engagement prévu à l'article 990 E 3° du même code; qu'en l'espèce, il est constant que la société *Témis*, siégeant en Belgique, qui était couverte par une convention d'assistance administrative, n'a pas bénéficié de l'exonération de taxe de 3% faute d'avoir souscrit dans le délai légal lesdites déclarations ; qu'en jugeant néanmoins, que le régime d'exonération dépendant de la nationalité était, sans aucune distinction, contraire au droit européen et qu'il importait que la société prouve, par tous moyens, qu'elle ne poursuivait pas un but frauduleux, la cour d'appel a violé ensemble les dispositions des articles 990 D et 990 E° 2 du CGI et 73 B du Traité CE”.

811 AZOULAI, L., “Application du droit de l'Union européenne par la Cour de cassation juillet 209 - juillet 2010”, *Revue Europe*, nº 12 chron. 2, Décembre 2010: “Il reste cependant audacieux d'en inférer, comme le fait la chambre commerciale, que le dispositif résultant de l'application d'une convention d'assistance est, en tous points, conforme à l'article 63 TFUE, car là n'était pas l'objet de la décision de la Cour de justice. Cela peut, au mieux, s'induire des motifs de l'arrêt *Elisa* qui reconnaît la possibilité aux autorités fiscales d'exiger de la société étrangère les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts et taxes concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies.”

812 Sentencia *Rimbaud*, antes citada, apartados 33 y siguientes.

pueden exigir al contribuyente las pruebas que juzgaran necesarias y, en su caso, denegar la exención solicitada si no se presentaran tales pruebas; (ii) en el caso que el inmueble sea propiedad de un país tercero o del Acuerdo EEE, por ejemplo como ocurre en *Rimbaud*, al pertenecer los inmuebles a una sociedad domiciliada en Liechtenstein (Estado perteneciente al Acuerdo EEE), no es suficiente que el contribuyente aporte pruebas, sino que el Tribunal requiere que exista expresamente un instrumento de intercambio de información. La distinción entre supuestos de hechos entre Estados de la Unión Europea y terceros Estados muestra la dificultad de la *Cour de Cassation* en aplicar un “*acte clair*” al extraer conclusiones generales sobre supuestos de hecho muy particulares como *Elisa*. La aportación de prueba por parte del contribuyente no será siempre relevante para obtener la exención del impuesto, tal como se desprende de *Rimbaud*.

En cuarto lugar, en muchos casos, son los tribunales nacionales, los que ignorando el Derecho de la Unión Europea, declaran un “*acte clair*” de manera incorrecta⁸¹³. En España, hemos tenido que esperar hasta el 1 de febrero de 2008 para que el Tribunal Supremo plantee la primera cuestión prejudicial⁸¹⁴ en materia de fiscalidad. Posteriormente, nuestro alto Tribunal ha planteado el 24 de septiembre de 2009, acerca de la interpretación de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales⁸¹⁵, y el pasado 25 de

813 Es el caso por ejemplo planteado en Suecia sobre si está incluido bajo la denominación de la Directiva como “distribución de beneficios” las cantidades abonadas por la filial a su matriz en concepto de préstamo participativo. A pesar de la dificultad en determinarlo, el órgano judicial sueco (*Supreme Administrative Court*) decidió no plantear la cuestión prejudicial. Ver los comentarios críticos con esta decisión en BROKELIND, C., “Swedish Supreme Administrative court rejects reference to ECJ regarding application of EC Parent-Subsidiary Directive”, *European Taxation*, 2005, pp. 323-330.

814 Esta cuestión prejudicial, aunque no trataba un tema de fondo fiscal pues dirimía un tema de responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del Derecho de la Unión en materia de IVA, se resuelve en el Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos de Barcelona*, Rec. 2010 I-00635; Vid. BARREIRO CARRIL, M^a.C., “Reflexiones en torno a la actitud del legislador y los jueces españoles en relación con las exigencias del Derecho de la Unión Europea en materia de imposición directa. Especial referencia a la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por vulneración del Derecho de la Unión”, *Crónica Tributaria Boletín de Actualidad* 8/2011.

815 Asunto C-487/09, *Inmogolf S.A.*, Rec. 2010 I-09119.

enero de 2010, se plantea la primera cuestión prejudicial en fiscalidad directa sobre si la libertad de movimiento de capitales implica la existencia de una cláusula implícita de “*tax sparing*” en todos los convenios entre Estados miembros de la Unión Europea, de modo que un residente de un Estado pueda deducirse el impuesto que debería haber pagado en otro Estado, pero que no ha pagado por motivo de una exención o incentivo fiscal. Es evidente que desde la incorporación de España a la Comunidades Europeas, no todos los asuntos que el Tribunal Supremo ha resuelto en materia de fiscalidad hubieran podido calificarse como “*acte clair*”, y así como subrayan MARTÍN JIMÉNEZ⁸¹⁶ o GARCÍA PRATS⁸¹⁷ la aplicación de esta doctrina no ha resultado especialmente alentadora⁸¹⁸. Es decir, la mencionada complejidad de la materia fiscal debiera impedir que juez nacional considerase *a la ligera* estar en presencia de “*acte clair*” sin realizar un adecuado estudio de los hechos del caso, la normativa nacional aplicable y la jurisprudencia del TJUE en supuestos similares. Pero tampoco por el propio TJUE, a través del mecanismo previsto en el artículo 104.3 de las Reglas del Procedimiento llega frecuentemente a la conclusión que está en presencia de dos asuntos idénticos o de naturaleza parecida. Según este artículo, se consagra la posibilidad de resolver asuntos

816 En MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. “Introducción, Imposición Directa y derecho comunitario”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, op. cit., pp.657, podemos encontrar casos recientes de Sentencias del Tribunal Supremo que no han planteado la cuestión prejudicial, acudiendo a criterios puramente subjetivos (arbitrarios), y vulnerando de esta forma la doctrina del “*acte clair*” como por ejemplo (Sentencia de 15 de julio de 2002, 12 de febrero de 2003, 9 de diciembre de 2004).

817 GARCÍA PRATS, A., “The *acte clair* doctrine and the effective judicial protection of EC Law rights in direct tax matters: the Spanish case as an example”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (dir.) *The acte clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, pp.644: “*Concentrating our efforts in the area of direct tax matters, the use of the acte clair doctrine by the Spanish Supreme Court can be considered wrong, insufficient and worrisome*”. En este mismo sentido, y en particular sobre la sentencia del tribunal Supremo de 15 de julio de 2002, se expresa RAVENTÓS CALVO, S., “La cuestión prejudicial ante el TJUE en materia fiscal: una tendencia preocupante”, *Quincena Fiscal* 2/2003, pp. 59 -78; Ver también, su artículo precedente RAVENTÓS CALVO, S., “¿Quién teme a la cuestión prejudicial en materia fiscal?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* 502/2001, pp.4-5.

818 BAQUERO CRUZ, J., “De la cuestión prejudicial a la casación europea: reflexiones sobre la eficacia y la uniformidad del Derecho de la Unión”, op. cit., pp 43: “*Hay, por tanto, una brecha entre la práctica y el deber ser marcado por CILFIT, una sentencia que no se respeta, que se sabe que no se respeta, pero que se defiende con vigor y con razón...*”; pp.52. *El artículo 234 del Tratado, clave de bóveda del sistema, parece soportar demasiado peso sobre sus frágiles hombros. Es una especie de Atlas mutilado que necesita ayuda*”.

que sean idénticos a otros mediante auto motivado, tras haber oído el Abogado General e informado al órgano jurisdiccional remitente. Pues bien de los datos estadísticos, de 250 cuestiones prejudiciales resueltas por el tribunal cada año, sólo aproximadamente un 3%-4% se decide mediante auto motivado, demostrando como señala KOFLER⁸¹⁹, que “*this might be a first indication that the ECJ itself considers only quite few matters to be acte éclairé or even acte clair*”.

En conclusión, la excepción procesal que consiste el “*acte clair*” descansa para su correcto funcionamiento en la necesidad de que quede suficientemente fijado los criterios normativos o la doctrina que debe articular la fiscalidad directa. Deslindar estos criterios normativos del contexto fáctico del litigio a los efectos de aplicarlo a casos análogos no es una tarea fácil. Esta dificultad hace que algún sector doctrinal niegue la existencia de una verdadera jurisprudencia del TJUE⁸²⁰. Sin embargo, entiendo que es necesario que el Tribunal busque en sus sentencias delimitar con mayor precisión los criterios normativos que constituyan su jurisprudencia. Asimismo, sería recomendable, que en el futuro, se especificase por el juez nacional, los motivos y fundamentos por los que decide aplicar la doctrina del *acte clair* y no plantear la cuestión⁸²¹.

3.3.2. Los efectos temporales de la sentencia que resuelve una cuestión prejudicial

Si la complejidad fáctica que presentan los casos en materia de fiscalidad directa dificulta en gran medida alcanzar un criterio normativo extrapolable y consecuentemente una

819 KLOFER, W.G., “Acte clair, Community Precedent and Direct Taxation in the Austrian Judicial system”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp.189.

820 Véase pp. 156 y 157 de MARZAL YETANO, A., *La dynamique du principe de proportionnalité*, Thèse de doctorat defendida en la Universidad de la Sorbonne el pasado 7 de octubre de 2013.

821 DE SOUSA DA CÂMARA, F., “The meaning and scope of the acte clair doctrine concerning direct taxation: the Portuguese experience and the establishment of boundaries” en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp.388 y 402; También, cfr. DOURADO, A.P., “Is it *acte clair*? General report on the role played by CILFIT in direct taxation”, op. cit, pp.23. Para estos autores, sería necesario que el órgano jurisdiccional nacional justificase de manera pormenorizada estar en presencia de un “*acte clair*”.

aplicación correcta de la doctrina del “*acte clair*”, esta circunstancia incide también de manera decisiva a la hora de limitar los efectos temporales de las sentencias que deciden cuestiones prejudiciales presentadas.

Si bien el artículo 267 del TFUE no contiene ninguna disposición que mencione los efectos temporales que deban tener las sentencias emitidas por el TJUE, el Tribunal usualmente dota de efectos retroactivos a la sentencia desde la fecha en la que la norma entró en vigor⁸²². No obstante, y en casos excepcionales el Tribunal puede acordar limitar los efectos temporales de una sentencia, práctica que comenzó en 1976 en *Defrenne*⁸²³. Tal como expresa la Opinión del Abogado General Stix-Hackl en *Meilicke*⁸²⁴, “*Tal imitación sólo es posible si existe un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor. Además, debe resultar que los particulares y las autoridades nacionales hayan sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que hayan contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros*

822 LANG, M., “Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ”, *Intertax*, Vol. 35 issue 4, 2007, pp. 230-245; NUCERA, V., *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, op. cit., pp. 235: “Questo modo di operare nel tempo delle decisioni pregiudiziali evoca quello tipico dell'interpretazione autentica, in cui l'intervento del legislatore è teso a far dire alla norma ciò che essa intendeva dire fin dall'inizio, in ragione della sua lettera e della sua ratio”. La regla general que otorga efectos retroactivos a las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales se contiene en la siguiente fórmula empleada por el Tribunal, por ejemplo en el Asunto C-290/05, *Ákos Nádásdi*, Rec. 2006 I-0000, apartado 62: “Según reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las sentencias de 2 de febrero de 1988, *Blaizot*, 24/86, Rec. p. 379, apartado 27; de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 141, y de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 50).”

823 Asunto C 43/75, *Defrenne*, Rec. 1976 455.

824 Apartado 38 de las Conclusiones del Abogado General Stix-Hackl en Asunto C- 292/04, *Meilicke*, Rec. 2007 I-01835

Estados miembros o por la Comisión". Dado que corresponderá a los Estados miembros que formulen alegaciones probar que existía una gran incertidumbre, o el riesgo de graves repercusiones económicas⁸²⁵ y al TJUE estimarlo o desestimarlos, la limitación de efectos de la sentencias encaja en nuestro estudio en la Parte Tercera de este trabajo.

Conviene observar que los Estados miembros pueden solicitar que se limiten los efectos de la sentencia, que se va a emitir, a un momento anterior que coincidiría con un caso análogo resuelto por el mismo Tribunal. La existencia de doctrina precisa, recaída en anteriores sentencias del TJUE, debería limitar los efectos de la nueva sentencia al momento en que fue dictada la anterior. Esto ha ocurrido en casos, por ejemplo en *Ten Oever* o *Moroni*⁸²⁶ en asuntos relativos al cobro de una pensión de viudedad, donde el TJUE accedió a limitar los efectos temporales de su sentencia al momento de publicación de la sentencia *Barber*⁸²⁷. Lo mismo ocurre, por ejemplo, en el caso *Carbonati Apuani*⁸²⁸, en el que se determinó que el impuesto introducido por el municipio de Carrara que gravaba el mármol extraído en esa localidad que era transportado fuera de los confines de dicho municipio era una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida. En este caso, apoyándose en las conclusiones sostenidas por el TJUE en *Legros*⁸²⁹, en la se calificaba como exacción de efecto equivalente, un tributo análogo al impuesto sobre el mármol, el "octroi de mer", se limitan los efectos temporales de la sentencia: "*Pues bien, el impuesto controvertido, en cuanto impuesto que grava el hecho de atravesar un límite territorial dentro de un Estado miembro, debe ser calificado de exacción de la misma naturaleza que el «octroi de mer» que se cuestionaba en el asunto*

825 LANG, M., "Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ", op. cit. , pp. 233 y 234: "*The ECJ requires the Member State that is asking for the limitation of the temporal effects to put forward arguments why the legal situation had to be considered uncertain...The Court has made it clear that it does not assume it has an obligation to examine ex officio how severe the economic consequences of its judgments are. On the contrary, the burden of proof is completely with the governments of the Member States*".

826 Asunto C-109/91, *Ten Oever*, Rec. 1993 I-04879; Asunto C-110/91, *Moroni*, Rec. 1993 I-06591.

827 Asunto C-262/88, *Barber*, Rec.1990 I-01889. En esta sentencia se determina que constituye una discriminación por razón de sexo contraria al artículo 119 TCE la distinción hombre/mujer relativa a la percepción de pensiones de jubilación.

828 Asunto C-72/03, *Carbonati Apuani*, Rec. 2004 I-08027, apartados 39-43.

829 Asunto C-163/90, *Legros y otros*, Rec. 1992 I-4625.

Legros y otros, antes citado. Por lo tanto, cabe admitir que, hasta el 16 de julio de 1992, el municipio de Carrara podía estimar razonablemente que el impuesto controvertido se ajustaba al Derecho comunitario. Por el contrario, no procede limitar los efectos de la presente sentencia con posterioridad al 16 de julio de 1992, fecha de la sentencia Legros y otros, antes citada. En efecto, a partir de esa fecha, el municipio de Carrara no podía ignorar que el impuesto controvertido no era compatible con el Derecho comunitario”.

Sin embargo, en el área de la fiscalidad directa, aún no se ha dado el paso de limitar los efectos de una sentencia con base en la doctrina emanada por el TJUE en un caso análogo anterior. Así, el Tribunal no ha tenido en cuenta los argumentos que se presentaron por el Abogado General Tizzano en el Asunto *Meilicke*⁸³⁰. En este asunto se cuestionaba una normativa alemana que negaba a contribuyentes personas físicas el derecho a un crédito fiscal derivado de la percepción de dividendos provenientes de sociedades residentes en distintos Estados miembros. El Abogado General solicitaba que dado que en el Asunto *Verkooijen*⁸³¹ el Tribunal había resuelto una cuestión análoga, la declaración de incompatibilidad de la normativa alemana en el presente caso se hiciera retroactiva desde el momento de publicación de la citada sentencia *Verkooijen* y hasta el momento en que se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la comunicación de remisión del Asunto *Meilicke*, amparando las reclamaciones de los contribuyentes presentadas con anterioridad a la sentencia *Verkooijen* y a las presentadas en ese intervalo⁸³². La solución adoptada parte de una identidad entre los fundamentos jurídicos adoptados por el Tribunal en *Verkooijen* y los hechos descritos en *Meilicke*. Quedaría justificado limitar los

830 Asunto C-292/04, *Meilicke*, Rec. 2007 I-01835.

831 Asunto C-35/98, *Verkooijen*, Rec. 2000 I-04071.

832 Ver apartado 63 de las Conclusiones del Abogado General Tizzano en el Asunto C-292/04, *Meilicke*, Rec. 2007 I-01835: “Intentando entonces concluir todas las consideraciones precedentes, creo que puedo proponer al Tribunal de Justicia, con carácter conclusivo, que declare que la incompatibilidad de la normativa alemana controvertida surte efectos desde la fecha de la sentencia de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, antes citada, y que no cabe invocar dicha sentencia para solicitar créditos fiscales correspondientes a dividendos percibidos antes de la misma, sin perjuicio de los derechos de quienes, antes de esa decisión y hasta el 11 de septiembre de 2004, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la comunicación de resolución de remisión que ha dado lugar al presente litigio, habían presentado una solicitud para obtener dichos créditos o habían impugnado la correspondiente decisión desestimatoria, siempre que sus derechos no hayan prescrito conforme al ordenamiento nacional”.

efectos temporales de *Meilicke* a la publicación de *Verkooijen*, premiando aquellos contribuyentes que hubieran sido diligentes⁸³³.

No obstante, esa no fue la interpretación del Tribunal que si bien declaró la incompatibilidad de la normativa alemana con el Derecho de la Unión no vio motivos para limitar los efectos de la sentencia, siguiendo las recomendaciones del Abogado General Tizzano. El propio Tribunal reconoce que los fundamentos de su razonamiento se encuentran en los Asuntos *Manninen*⁸³⁴ y *Verkooijen*⁸³⁵. Sin embargo, dado que en dichas sentencias no se limitaron los efectos temporales, no procede acordarlo en ésta⁸³⁶.

En nuestra opinión, *Manninen* y *Verkooijen* constituyen doctrina consolidada en el sentido de oponerse a la legislación nacional que no conceda un crédito fiscal a las personas físicas que perciben dividendos de sociedades residentes en otros Estados miembros. La adopción de la solución propuesta por el Abogado General Tizzano reivindica el valor de la doctrina emanada por el Tribunal en el marco procedimental de la cuestión prejudicial⁸³⁷. Sin embargo, al igual que con la doctrina del “*acte clair*”,

833 Ibid, apartado 61: “Siguiendo ese criterio, a mi juicio deberían quedar excluidos de las ventajas de la presente sentencia las personas que durante muchos años no han hecho nada por reivindicar sus créditos fiscales o por impugnar la correspondiente decisión desestimatoria y que ahora, alentados por la perspectiva de la presente sentencia, han hallado de modo inopinado un estímulo para desempolvar unas pretensiones adormecidas durante largo tiempo”.

834 Asunto C-319/02, *Manninen*, Rec. 2004 I-7477.

835 Sentencia *Meilicke*, antes citada, apartado 40: “Por otra parte, los principios recogidos en la sentencia *Verkooijen*, antes citada, que de este modo aclararon las exigencias que se desprenden del principio de libre circulación de capitales en materia de dividendos percibidos por personas residentes de sociedades no residentes, han sido confirmados por las sentencias de 15 de julio de 2004, *Lenz* (C-315/02, Rec. p. I-7063), y *Manninen*, antes citada (véase, igualmente, la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 215)”.

836 Esta línea de razonamiento se sigue en las siguientes sentencias: Asuntos acumulados C-581/10 y C-629/10, *Nelson*, (todavía no publicado) de 23 octubre de 2012, apartado 93: “Ahora bien, es preciso señalar que, en esa última sentencia, el Tribunal de Justicia no limitó en el tiempo los efectos de la interpretación del Reglamento nº 261/2004 en relación con el derecho a compensación mencionado en el apartado anterior”; Asunto C-426/07, *Krawczyński*, Rec. 2008 I-06021.

837 Tal como señala GARCÍA PRATS, con anterioridad a *Verkooijen* el resultado no era predecible, y es en esa sentencia en la que se aclara la compatibilidad de la libertad de circulación de capitales con la percepción de dividendos, por lo que hubiera sido acertado en dicha sentencia limitar los efectos temporales.. GARCÍA PRATS, F.A., “The *acte clair* doctrine and the effective judicial protection of EC Law rights in direct tax matters: the Spanish case as an example”, en DOURADO, A.P and DA PALMA

podemos señalar cómo la práctica del Tribunal se encuentra lejana.

En la misma línea anterior, en un reciente caso en el área de fiscalidad directa en el que se debatía las retenciones del 25% aplicadas en Francia a dividendos distribuidos a Organismos de Inversión colectiva en valores mobiliarios no residentes (“OICVM”), *Santander Asset Management*⁸³⁸, el Tribunal desestima las pretensiones de Francia de limitar los efectos de la sentencia, ya que no queda probada la incertidumbre alegada. El Tribunal desestimó las alegaciones presentadas por Francia que insistían en tener en cuenta la situación de los partícipes de tales instituciones, a los efectos de ver si el trato entre OICVM residentes o no residentes era comparable. A juicio del Tribunal, no existe ningún grado de incertidumbre, pues de la jurisprudencia mencionada en el apartado 27 – *Denkavit* – se observa que los Estados son libres para ejercer la potestad tributaria sobre los dividendos abonados por sociedades residentes, ahora bien, si se escoge el criterio de la residencia de la entidad beneficiaria, “*la situación fiscal de los partícipes de éstos carecerá de pertinencia a efectos de apreciar si dicha normativa tiene carácter discriminatorio*”. Si bien existe un claro criterio normativo o doctrinal, a juicio del Tribunal, éste no adopta la decisión de limitar los efectos temporales a partir de la publicación de la sentencia *Denkavit*.

Esto nos lleva a concluir que en el área de la fiscalidad directa, a pesar de la existencia de criterios normativos precisos, el TJUE desafortunadamente no ha dado el paso aún de limitar los efectos temporales de una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial.

BORGES, R., *The acte clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp. 441.

838 Asuntos Acumulados C-338/11 a C-347/11, *Santander Asset Management*, (todavía no publicado), de 10 de mayo de 2012, apartado 61.

3.4. Conclusión: tensiones entre lo concreto y abstracto

En este Capítulo, agrupábamos bajo la denominación de la crisis normativa, las tensiones y asimetrías que se producen al analizar los efectos de las sentencias del TJUE que resuelven cuestiones prejudiciales. La llamada crisis normativa refleja una clara tensión entre el afianzamiento de una serie de criterios doctrinales o normativos con vocación general que pueden ser extrapolables a toda la Unión Europea, y el mecanismo procesal de la cuestión prejudicial, que está construido principalmente sobre una base fáctica o contexto nacional muy específico. Esta tensión entre lo concreto – supuesto de hecho planteado ante el juez nacional y legislación nacional aplicable – y lo abstracto, la vocación de uniformidad de la cuestión prejudicial reluce por ejemplo en la dificultad de aplicar la doctrina del “*acte clair*” o limitar los efectos temporales de las sentencias.

En esta tensión, reluce nuevamente la posición defendida por MORELLI⁸³⁹ que restringía los efectos de la respuesta del TJUE a las cuestiones interpretativas planteadas por órganos jurisdiccionales nacionales al ámbito exclusivo de la jurisdicción nacional en la que se planteó, sin que pudiera ser extrapolable a todos los Estados miembros. Sin que pueda defenderse hoy en día los postulados de MORELLI, que reducían la cuestión prejudicial ante el TJUE a una cuestión incidental necesaria para la resolución de un litigio, el efecto *erga omnes* o de radiación, como señalaba PESCATORE queda condicionado a la claridad con la que el Tribunal elabore su argumentación y fundamente sus conclusiones. Las contradicciones del TJUE al resolver cuestiones prejudiciales en la fiscalidad directa, la confusión terminológica, o los llamados *open-ended cases* obstaculizan el efecto *erga omnes* que las sentencias que resuelven cuestiones

839 MORELLI, G., “La Cour de justice des Communautés européennes en tant que juge interne”, op. cit, pp. 274: “Nous avons vu, au contraire, que la décision de la Cour de justice sur une question préjudicielle soulevée dans un procès interne en produit ses effets que dans un ordre juridique donné; c'est-à-dire dans l'ordre juridique de l'État devant le juge duquel la question a été soulevée. Ladite décision ne produit aucun effet ni dans les ordres juridiques des autres États membres ni dans l'ordre juridique international ni dans l'ordre juridique propre à la Communauté européenne ».

prejudiciales deben tener.

Entendemos que las tensiones surgidas a partir del contexto fáctico en el que se plantea la cuestión prejudicial no pueden anular la vocación del TJUE de construir un sólido conjunto doctrinal que sirva para que se pueda aplicar correctamente la doctrina del “*acte clair*”, reduciendo el volumen de cuestiones prejudiciales planteadas y por tanto la sobrecarga o “*workload*” del Tribunal. La afirmación de estos criterios doctrinales precisos, que operarían como una verdadera jurisprudencia, permitirían asimismo limitar el efecto temporal de sus sentencias (*Manninen y Verkooijen* o *Denkavit y Santander Asset*). La limitación de los efectos de las cuestiones prejudiciales con base en sentencias previas es una garantía para el correcto funcionamiento de la doctrina del *acte clair* por parte de los órganos nacionales.

Tal como reflejaremos en la Parte Tercera de esta obra, la progresiva consolidación de criterios doctrinales con vocación *erga omnes* contribuye a la jerarquización de la relación entre los tribunales nacionales y el TJUE, en el modelo que definiremos como de cooperación disciplinada⁸⁴⁰. Es el Tribunal quien diseña los principios doctrinales o criterios normativos que rigen la fiscalidad directa, y son los órganos jurisdiccionales nacionales quienes deben interpretarlos por ejemplo a los efectos de decidir si plantean o no la cuestión prejudicial.

840 CRAIG, P. and DE BURCA, G., EU Law text, cases and materials, op. cit., pp. 435: “*In so far as ECJ rulings have precedential value, they place the Court in a superior position to the national courts. The very existence of a system of precedent is indicative of a shift to a vertical hierarchy between the ECJ and national courts: the ECJ will lay down the legally authoritative interpretation, which will then be adopted by national courts*”.

PARTE TERCERA
UN MODELO DE
COOPERACIÓN
JUDICIAL

En la Segunda Parte de este trabajo, partiendo de las cuestiones prejudiciales resueltas en materia de fiscalidad directa, hemos querido reflejar la crisis del marco de cooperación jurisdiccional instaurado en el artículo 267 TFUE. Tal como hemos señalado, las tensiones que articulan la llamada crisis de la cuestión prejudicial no son privativas de este campo en particular, sino que podemos verlas en otros campos del Derecho de la Unión Europea. Así, vemos cómo es el TJUE quien se encarga de decidir ante la cuestión planteada si el órgano jurisdiccional se encuentra legitimado para presentar una cuestión prejudicial. En segundo lugar, observamos cómo el contexto fáctico y normativo suministrado por el órgano judicial nacional – con las peculiaridades propias de la fiscalidad directa en materia, por ejemplo de interpretación de CDIs - le permiten al TJUE situarse como órgano interno con competencia para declarar que una normativa nacional se opone al Derecho de la Unión. Por último, en el Tercer Capítulo, se observa como de la jurisprudencia del Tribunal se extraen una serie de criterios normativos o doctrinales con vocación *erga omnes*. Asimismo, en el Tercer Capítulo, nos hacíamos eco de una serie de asimetrías o tensiones en torno a los efectos *erga omnes* de las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales dado los condicionantes fácticos que presentan las cuestiones prejudiciales presentadas.

A partir de esta fotografía de la crisis de la cuestión prejudicial en su triple dimensión, en la Tercera Parte de este trabajo, nuestro objetivo ha consistido en elaborar un modelo teórico que explique el funcionamiento de este mecanismo de cooperación procesal en el área de la fiscalidad directa. Tal como señalábamos en la Introducción, y siguiendo a WRÓBLEWSKI⁸⁴¹, por un lado nuestro modelo es descriptivo al tratar de identificar las pautas y tendencias que se reproducen cuando el Tribunal resuelve las cuestiones prejudiciales en esta materia, y por otro lado, el modelo tiene un componente normativo al defender cómo el artículo 267 TFUE ofrece un marco procesal idóneo con una clara finalidad: el Tribunal puede hacer avanzar su propia agenda de integración.

841 WRÓBLEWSKI, J., *The judicial application of Law*, editado por BANKOWSKI, Z. y MACCORNICK, N., op. cit.

Es evidente que la cooperación horizontal⁸⁴² o de “igualdad de armas” entre los tribunales nacionales y el TJUE que se derivaba del principio de separación de funciones (i.e. *Costa vs. Enel*) no puede ser válido, ya que por ejemplo el Tribunal asume poderes discrecionales para decidir por ejemplo si una cuestión prejudicial puede ser admitida, limitar los efectos temporales de una sentencia o elaborar una serie de criterios normativos con vocación *erga omnes*. La elaboración del modelo teórico de cuestión prejudicial, que se aplica en este campo, nos lleva a disociar el esquema de cooperación entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales en dos partes: la cooperación vertical y la cooperación constructiva.

En el Capítulo Primero de esta Tercera Parte, la cooperación vertical implica la asunción por parte del TJUE de un rol de estructurar el diálogo con los órganos jurisdiccionales nacionales. Estructurar el diálogo implica disciplinarlo, lo que en otras palabras se podría definir como el ejercicio de una serie de poderes discrecionales mediante las cuales el TJUE controla la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales presentadas o decide si limitar o no los efectos temporales de una sentencia. Este control de admisibilidad implica evidentemente una jerarquización de la relación con los órganos jurisdiccionales nacionales⁸⁴³. La manera vertical en que el Tribunal estructura el diálogo provoca un fenómeno complejo, pues si bien los órganos jurisdiccionales nacionales continúan planteando cuestiones prejudiciales en la materia, existen una serie de resistencias en los

842 RASMUSSEN, H., *The European Court of Justice*, op. cit., pp.131: “Indeed, the words of article 177 do not rule out the organisation of the relationship between the Court and domestic courts as hierarchical or vertical one with the Court as the superior judicial body. However, the words also kept the door open for the establishment of a horizontally organised model of cooperation. The latter one was the one actually chosen by the Court (hereinafter, the co-operation model)”.

843 Este fenómeno lo observa por ejemplo GERVASONI, S., “La Cour de Justice et le dialogue des juges”, en LICHÈRE, F., POTVIN-SOLIS, L. and RAYNOUARD, A. (Eds.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux. Incantation ou réalité?*, Bruylant, Bruxelles, 2004, pp.143-152. El autor inicia este artículo esbozando este papel de asistencia del TJUE a los Estados miembros, para confirmar la presencia de elementos en ciertos casos resueltos que ocasionan turbulencias en la relación entre los tribunales nacionales y el TJUE (admisibilidad de cuestiones prejudiciales, por ejemplo): “L’attitude de la Cour peut, en effet, dans certaines occasions, être moins ouverte, plus autoritaire, parce que la mission qui est assignée au juge communautaire est en cause ou parce que la Cour est conduite à examiner non plus la compatibilité d’une législation nationale avec le droit communautaire mais le comportement même des juridictions nationales”.

sistemas jurisdiccionales nacionales. Contrarrestar estas resistencias implicará para el Tribunal la necesidad de articular sanciones por las conductas que erosionen el modelo vertical impuesto por el Tribunal.

En segundo lugar, y en el Capítulo Segundo, la cooperación constructiva explica cómo mediante el marco de la cuestión prejudicial, el Tribunal se reserva una serie de herramientas para hacer progresar la senda de la armonización fiscal, superando de esta forma la paralización de la acción legislativa de los Estados miembros. Dos herramientas o técnicas serán claves en la cooperación constructiva: la reformulación de las cuestiones prejudiciales planteadas y las llamadas remisiones de la normativa nacional al Derecho de la Unión Europea. Frente al recurso por incumplimiento (artículo 258 TFUE), el marco de la cuestión prejudicial proporciona al Tribunal mayores cotas de libertad que le permiten consolidarse como motor de la integración negativa.

CAPÍTULO PRIMERO

UN MODELO VERTICAL

1.1. Introducción

En este capítulo esbozamos cómo se articula la verticalidad de la relación entre el TJUE y el órgano jurisdiccional remitente. En el epígrafe 1.2. de este capítulo, justificamos las razones por las que la cuestión prejudicial como marco procesal no puede colocar al TJUE y al órgano jurisdiccional remitente en un mismo plano igualitario. Básicamente, la salvaguardia del principio de tutela jurisdiccional efectiva ligado al análisis de compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión Europea otorgan al TJUE una posición que le permite estructurar el diálogo con los órganos jurisdiccionales.

Aunque formalmente no puede hablarse de una subordinación jerárquica del órgano jurisdiccional remitente al TJUE, en el epígrafe 1.3. veremos como mediante el control de admisibilidad de las cuestiones prejudiciales, junto con la facultad de limitar los efectos temporales de las sentencias, el Tribunal ejerce una serie de facultades discrecionales con el fin de estructurar el diálogo jurisdiccional previsto en el artículo 267 TFUE. En el epígrafe 1.4., analizaremos como este modelo de cooperación vertical pese a contar con el respaldo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que siguen planteando cuestiones prejudiciales en este área, genera al mismo tiempo una serie de resistencias en los sistemas jurisdiccionales nacionales. Por último, en el epígrafe 1.5. concluiremos que este modelo de cooperación vertical, implica el nacimiento de un incipiente régimen sancionador.

1.2. Un modelo vertical: fundamentos de la cooperación disciplinada

A nuestro modo de ver, la configuración de la cuestión prejudicial como un modelo vertical en el campo de la fiscalidad directa se fundamenta sobre la posición del TJUE como juez interno, con un rol como ya hemos visto en la Segunda Parte, asimilable a los tribunales constitucionales.

En primer lugar, debemos recordar que este campo, al ser un área donde opera la regla de la unanimidad⁸⁴⁴, el proceso armonizador recae casi en exclusiva en poder del Tribunal⁸⁴⁵. Intentos de la Comisión Europea por acelerar dicho proceso, como el *Common Consolidated Corporate Tax Base* (“CCCTB”) que pretende unificar las reglas de cálculo de la base imponible en grupos de sociedades que operan en varios países de la Unión Europea, aún no han sido aprobados tras un tortuoso camino⁸⁴⁶. En la actualidad, el recurso a la cooperación reforzada (artículos 326 y ss. TFUE), que se ha producido en relación con la propuesta COM(2011) 594 final de Directiva del Consejo, relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras, puede contemplarse

844 TERRA, B.J.M. and WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp.22: “the only legal bases for harmonization of direct taxes thus would seem to be the general harmonization provisions (article 114 and 115 TFEU) and possibly the complementary provision of article 352 TFEU, which permits appropriate measures to be taken unanimously by the Council”. Sobre como la regla de la unanimidad provoca la parálisis del proceso legislativo, Véase MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, op. cit., pp.147: “Like the commentators alluded to in Chapter 2, the Commission largely relied on the legislative process at the EC level to do the work...However, the unanimity requirement at the Council level has blocked most of the initiatives proposed by the Commission. Sometimes unanimity protected the interests of the Member States which may bear out the conclusions in Chapter 2: in federal forms of government there is a trade-off between efficiency and autonomy. Unanimity also acted as to limit the desire of other Member States to have more harmonized company taxes because of the right of veto it concedes. And, sometimes, it also acted to protect some Member States's legislation that did harm to others”.

845 PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, op. cit., pp. 143: “The reason is that the CJEU has been over the past years the most active institution not only in the integration of the national legal system but also in the shaping of their direct tax laws”.

846 TERRA, B.J.M. and WATTEL, P.J., *European Tax Law*, op. cit., pp.22:pp.797. Sobre el iter legislativo de esta propuesta, cfr.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

como una opción frente a la tradicional parálisis de la acción legislativa en la fiscalidad directa. No obstante lo anterior, la integración negativa iniciada por el TJUE deviene fundamental al objeto de eliminar los obstáculos al mercado interior o la competencia fiscal perjudicial entre Estados miembros. Por tanto, ante las particularidades de este campo – ausencia de actividad legislativa armonizadora por parte de los Estados miembros - el marco procesal de la cuestión prejudicial se convierte en el cauce para que el Tribunal revise la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea.

Esto implica que la cuestión prejudicial no puede definirse simplemente cómo un procedimiento de consulta sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea, sino que se ha convertido en el cauce primordial mediante el cual el TJUE observa si el principio de tutela judicial efectivo ha sido salvaguardado. Es decir, y tal como se desprende de las sentencias *Unibet e Impact*, si los particulares a través de las instancias procesales de sus respectivos Estados miembros han tenido la oportunidad de alegar la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea. El TJUE se encarga de verificar, por medio de la cuestión prejudicial planteada, que el mandato contenido en el artículo 19 del TUE se cumple: “*Los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión*”. Esta finalidad instrumental de la cuestión prejudicial ligada a la protección jurisdiccional de los particulares justifica que el TJUE, como hemos visto, se convierta en la instancia jurisdiccional última, con competencia para intervenir en la autonomía jurisdiccional de los Estados miembros.

En el campo de la fiscalidad directa, el artículo 267 TFUE se convierte en el mecanismo que permite, en la mayoría de los casos, juzgar la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea. En los casos, en los que esto no sería posible ya que existe una importante carga fáctica que debe apreciarse por el órgano judicial remitente (casos como fraude fiscal o normativa procesal), el TJUE ejercerá su

función de “*guidance*”, articulando una serie de instrucciones que el órgano remitente debe implementar. En cualquier caso, la posición del Tribunal como juez interno, implica como hemos visto en el Capítulo Tercero de la Segunda Parte, la emisión de una serie de criterios normativos con un efecto de radiación en todos los Estados miembros. Es básicamente este poder lo que ha proporcionado el actual éxito de la cuestión prejudicial, ya que los litigantes o ciudadanos, perciben la cuestión prejudicial como un mecanismo para cuestionar la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea. El modelo que se desprende del artículo 267 TFUE no puede ser igualitario⁸⁴⁷, ya que el TJUE dispone de la última palabra para determinar la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea.

Si bien no existe una relación jerárquica⁸⁴⁸ entre el Tribunal y los órganos jurisdiccionales nacionales que plantean la cuestión prejudicial, lo cierto es que apreciamos un fuerte componente vertical⁸⁴⁹. Así, al igual que en los sistemas jurisdiccionales nacionales

847 VANDERSANDEN, G., *Renvoi préjudiciel en droit européen*, op. Cit., pp. 80: “*En d'autres termes, la collaboration qui se trouve au cœur de la procédure préjudicielle n'est pas nécessairement égalitaire. La physionomie de la procédure préjudicielle s'en trouve modifiée. Il n'est pas exclu, en effet, que la sphère de compétence propre au juge communautaire déborde, dans certains cas, sur celle du juge national au point d'assurer le contrôle de la mise en oeuvre de la procédure préjudicielle par ce dernier*”.

848 POTVIN-SOLIS, L., “Le concept de dialogue entre les juges en Europe”, en LICHÈRE, F., POTVIN-SOLIS, L. and RAYNOUARD, A. (Eds.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux. Incantation ou réalité?*, Bruylant, Bruxelles, 2004, pp.23: “*Le cadre européen est particulièrement adapté à des réflexions sur le concept de dialogue des juges car le système des rapports de compétences entre les juridictions nationales et les juridictions européennes repose justement sur l'idée de coopération entre ces juridictions et en comporte ni hiérarchie au profit des juridictions européennes, ni mécanisme imposant un alignement automatique des jurisprudences nationales sur les jurisprudences européennes*”; ARNULL, A., *The European Union and its Court of Justice*, op cit, pp. 96 : « *Rather the proceedings take the form of a dialogue or conversation in which the two courts jointly seek a solution to the case in hand which is in harmony with the requirements of Community law* ».

849 CRAIG, P and DE BURCA, G., *EU Law Text, cases and materials*, op. cit. pp. 443: “*The relationship has become steadily more vertical and multilateral. It has become more vertical in that developments have emphasized that the ECJ sits in a superior position to that of the national courts. The verticality of the relationship also manifests itself in a less obvious, but equally important, manner. The ECJ has, in effect, enrolled the national courts as enforcers and appliers of EU law. They are perceived as a central part of EU-wide judicial hierarchy, with the ECJ sitting at its apex*”; SARMIENTO, D., *Poder Judicial e integración Europea*, op. cit., pp. 206: “*Tras la fachada de cooperación existe una voluntad por jerarquizar aún más la relación con los jueces nacionales, pues la flexibilidad interpretativa trae consigo los motivos que antes apuntábamos: competencia sobre sus competencias, efectividad del ordenamiento comunitario y superioridad jurisdiccional*”.

ocurre con los tribunales constitucionales o supremos, el TJUE asume competencias propias de estos órganos jurisdiccionales de última instancia en relación con la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas⁸⁵⁰, o la limitación de los efectos temporales de una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial, sin que estas decisiones puedan ser objeto de control.

1.3. Las herramientas de la cooperación disciplinada

En este epígrafe, analizamos aquellas técnicas que el TJUE emplea, y mediante las cuales, se jerarquiza la relación con el órgano jurisdiccional nacional remitente de la cuestión prejudicial: (I) el control de admisibilidad de cuestiones prejudiciales; (ii) la limitación de efectos temporales de las sentencias.

1.3.1. La admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas

El Tribunal se muestra bastante explícito al indicar que la cuestión prejudicial implica un diálogo entre tribunales, cuya iniciativa descansa por completo en el órgano jurisdiccional nacional: *“En efecto, como precisa el Abogado General en los puntos 100 a 104 de sus conclusiones, la remisión prejudicial se basa en un diálogo entre jueces cuya iniciativa descansa en su totalidad sobre la apreciación que el órgano jurisdiccional nacional haga de la pertinencia y la necesidad de dicha remisión (véase, en este sentido,*

⁸⁵⁰ Vid. pp. 224 de TIZZANO, A., “Notes sur le rôle de la Cour de justice de l’Union Européene”, en KRONENBERGER, V., D’ALESSIO, M.T y PLACCO, V. (eds.), *De Rome à Lisbonne: les juridictions de l’Union européenne à la croisée des chemins; Mélanges en l’honneur de Paolo Mengozzi*, Bruylant, bruxelles, 2013, pp. 223-244. En primer lugar, ya hemos visto como el concepto de órgano jurisdiccional legitimado para interponer una cuestión prejudicial, recae exclusivamente en manos del TJUE. En segundo lugar, mediante su interpretación de las causas de inadmisión de las cuestiones prejudiciales que pueden encontrarse en la siguiente fórmula: *“La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas”* (Asunto C-561/12, *Nordecon*, [todavía no publicado] de 5 de diciembre de 2013, apartado 30).

la sentencia de 16 de junio de 1981, *Salonia*, 126/80, Rec. p. 1563, apartado 7)⁸⁵¹”. Por tanto, tal como está diseñado el mecanismo de la cuestión prejudicial, es el órgano jurisdiccional nacional quien se encarga de determinar en qué medida la interpretación de la normativa de Derecho de la Unión Europea afecta al litigio en curso y la relevancia de solicitar o no la cooperación al TJUE mediante el mecanismo prejudicial⁸⁵². En los casos *Herbert karner*, *Guimont*⁸⁵³ en los que se enjuiciaba si determinada normativa nacional constituía restricciones cuantitativas a los intercambios intracomunitarios o medidas de efecto equivalente, el Tribunal aprecia la pertinencia de las cuestiones planteadas ya que de alguna manera entiende que podrían ser útiles al órgano jurisdiccional nacional⁸⁵⁴.

Esta actitud favorable a admitir las cuestiones prejudiciales planteadas se consagra con el nacimiento de una presunción de relevancia o pertinencia de las cuestiones planteadas por el órgano nacional. Salvo que se den circunstancias excepcionales, se presume que las preguntas planteadas son pertinentes, como se recoge en la fórmula recogida en *Aziz Melki y Selin abdelil*⁸⁵⁵: “Basta recordar a este respecto que según jurisprudencia reiterada las cuestiones sobre la interpretación del Derecho comunitario planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de

851 Asunto C-2/06, *Kempter*, Rec. 2008 I-00411, apartado 42.

852 Vid. LENAERTS, K., ARTS, D. and MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, op. cit., p. 61-63.

853 Asunto C-71/02, *Herbert karner*, Rec. 2004, I-3025, p.21; Asunto C-448/98, *Guimont*, Rec. 2000, I-10663, apartados 22 y 23: “22. Sin embargo, dicha afirmación no implica que no proceda responder a la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia en el presente asunto. En principio, corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar, a la luz de las peculiaridades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia. Éste sólo puede rechazar una petición formulada por un órgano jurisdiccional nacional si resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no guarda relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal (véase la sentencia de 6 de junio de 2000, *Angonese*, C-281/98, aún no publicada en la Recopilación, apartado 18). 23. En el caso de autos, no resulta manifiesto que el Juez nacional no necesite la interpretación del Derecho comunitario solicitada. En efecto, tal respuesta podría serle útil en el supuesto de que, en un procedimiento como el de autos, su Derecho nacional concediera a un productor nacional los mismos derechos que el Derecho comunitario reconoce a un productor de otro Estado miembro en la misma situación.”

854 Asunto C-286/02, *Bellio Fratelli*, Rec. 2004 I-03465, apartado 27.

855 Asuntos acumulados C-188/10 y C-189/10, *Aziz Melki y Selin abdelil*, Rec. 2010 I-05667, apartado 27. Asunto C-355/97, *Beck Liegenschaftsverwaltungsgesellschaft*, Rec. 1999 I-04977, apartado 22.

*pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho comunitario no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas*⁸⁵⁶.

Pese a la existencia de esta presunción de pertenencia que el TJUE enarbola con el objetivo de implicar al juez nacional en el modelo de diálogo que supone la cuestión prejudicial, lo cierto es que el Tribunal se reserva un amplio poder discrecional para admitir o rechazar las cuestiones prejudiciales planteadas⁸⁵⁷. La última palabra sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial presentada, la tiene el TJUE, sin que quepa plantear un recurso contra la decisión del Tribunal de no responder una cuestión planteada o declarar su inadmisión⁸⁵⁸. Dada la fuerza de la presunción de relevancia, el TJUE para rechazar una cuestión judicial planteada debe dar un motivo: no guarda relación con los hechos del caso, si es hipotética o no existe un adecuado conocimiento

856 La presunción de relevancia se recoge también por ejemplo en el Asunto C-400/10, *J. McB. v L. E.*, Rec. 2010 I-08965, apartado 34. Asunto C-503/10, *Evroetil*, Rec. 2011 I-14207, apartado 34; Vid también en materia de Derecho a la Competencia el Asunto C-217/05 *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, Rec. 2006 I-11987, apartado 16.

857 VANDERSANDEN, G., *Renvoi préjudiciel en droit européen*, op. cit., pp. 100: "En définitive, l'attitude de la Cour, qui pourrait être qualifiée comme étant globalement pro-active à l'égard du juge national, est incontestablement animée des meilleures intentions (assurer l'application la plus adéquate du droit de l'Union et apporter à la juridiction de renvoi les éléments de réponse les plus utiles à l'exercice de sa mission de juger) mais se situe, par sa subtilité, ses nuances, sinon même parfois par ses contradictions, dans une zone grise autorisant toutes les interprétations et applications au vu de la variabilité des circonstances de fait comme de droit. Bref, une jurisprudence aux couleurs d'Arlequin, mariant des teintes contrastées, qui laissent planer une incertitude sur la manière d'accueillir ou rejeter une demande de renvoi préjudiciel".

858 Vid. ITZCOVICH, G., "The European Court of Justice as a Constitutional Court. Legal Reasoning in a Comparative Perspective", op. cit., pp. 11: "The Court has the authority to question, of its own motion, the admissibility of the action and, in so doing, it can establish precedents that gradually constitute a more or less consistent case law on the criteria according to which the Court can be called to adjudicate on certain matters. Nonetheless, the ECJ does not enjoy discretion in the strong sense that it can refuse to review a case without providing any argument, on a groundless basis or for reasons of opportunity and/or political necessity"; RASMUSSEN, H., *The European Court of Justice*, op. cit., pp. 141.

de los elementos de hecho y de derecho. Esta facultad de control sobre el monopolio del órgano judicial para decidir si una cuestión prejudicial es pertinente constituye, como ya hemos indicado, un rasgo fundamental de la llamada cooperación disciplinada permitiendo al TJUE entrar a valorar sobre los motivos y la formulación de la misma realizada por el tribunal nacional⁸⁵⁹.

A lo largo de la jurisprudencia en materia de fiscalidad directa, podemos observar como se ha ido interpretando por el TJUE las posibles causas de inadmisión de las cuestiones prejudiciales, junto con la presunción de relevancia tiende a admitir las cuestiones planteadas.

1.3.1.1. El contexto fáctico y normativo

a) La presunción de relevancia juega a favor de la admisibilidad

El TJUE está facultado para inadmitir cuestiones prejudiciales que no guarden relación con los hechos del litigio, o bien casos, en los que el contexto fáctico y normativo, nacional no han sido suficientemente clarificados. Es necesario señalar que en relación con esta causa de inadmisibilidad, la presunción de relevancia despliega sus máximos efectos, siendo difícil, que se desestime una cuestión prejudicial por este motivo ya que el TJUE cuenta con mecanismos de información adicionales (las Conclusiones del Abogado General, observaciones de los Estados miembros, de la Comisión o del propio litigante).

En *Les Vergers*⁸⁶⁰, donde se discutía si el artículo 3 de la Directiva Matriz-Filial

859 VANDERSANDEN, G., *Renvoi préjudiciel en droit européen*, op. cit., pp. 81: "La Cour n'exclut pas, dès lors, qu'elle puisse intervenir dans l'examen de la pertinence de la question posée, donc également dans sa formulation et sa motivation".

860 Asunto C-48/07, *Vergers du Vieux Tauves*, Rec. 2008 I-10627, apartado 19: "De entrada, procede declarar que la escasa información contenida en la resolución de remisión no tiene como consecuencia la inadmisibilidad de la presente remisión prejudicial. En efecto, la referida resolución, a pesar de las escasas indicaciones que contiene en cuanto a los antecedentes de hecho y al marco jurídico nacional, permite determinar el alcance de la cuestión planteada, como lo confirma el contenido de las observaciones que han presentado ante el Tribunal de Justicia los interesados que no son parte en el litigio

englobaba la posesión de participaciones en régimen de usufructo, el TJUE es favorable a admitir cuestiones prejudiciales, aunque los hechos no estén completos, siempre y cuando dicho contexto no afecte a la interpretación del Derecho de la Unión Europea. Por ejemplo, también en *Cobelfret*⁸⁶¹ ese preguntaba al TJUE si se oponía al Derecho de la Unión una normativa nacional que obligaba a integrar en la base imponible los dividendos percibidos por una sociedad matriz de sociedades que cumplieran lo dispuesto en la Directiva Matriz-Filial para deducirlos a continuación hasta el 95 % en la medida en que, en el período imponible en cuestión, subsista en la sociedad matriz un saldo positivo de beneficios tras la deducción de los demás beneficios exentos. Lo curioso del caso es que la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial no había sido planteada ni por Cobelfret ni por el Gobierno belga, ni tampoco por la Comisión. Es el propio Tribunal quien se la plantea de oficio, al señalar que el órgano jurisdiccional remitente no había indicado el origen de los dividendos percibidos por Cobelfret ni tampoco el porcentaje de las participaciones que ésta posee en las sociedades distribuidoras, elementos necesarios que cualificarían la aplicación de la Directiva 90/435. El TJUE reproduce la fórmula de la presunción de relevancia, implicando que la verificación de la exactitud de estos dos hechos escapa a la apreciación del TJUE, al ser competencia exclusiva del órgano nacional. El Tribunal se pronuncia sobre el fondo con base en dos motivos: (i) Cobelfret afirmaba que los dividendos provenían de filiales en el Reino Unido, que cumplían requisitos de la Directiva 90/435, circunstancia que no fue rebatida por Bélgica; (ii) el Tribunal se debía pronunciar sobre el funcionamiento del régimen belga que condicionaba la deducción de los dividendos percibidos a que hubiera saldo positivo de beneficios tras la deducción de los demás beneficios exentos. La decisión sobre si los dividendos procedían de entidades amparadas por la Directiva corresponde al juez nacional, y su ulterior comprobación, no afecta a la pregunta que el Tribunal tiene que

principal. Por otro lado, las observaciones escritas presentadas por VVT y el Gobierno belga proporcionan al Tribunal de Justicia suficiente información para permitirle interpretar las normas de Derecho comunitario a la luz de la situación que es objeto del litigio principal y dar una respuesta útil a la cuestión planteada”.

861 Asunto C-138/07, *Cobelfret*, Rec. 2009 I-00731, apartado 24.

resolver sobre la compatibilidad del régimen belga de deducción de dividendos.

También los recientes *Haribo y Salinen*⁸⁶² demuestran la fuerza de la presunción de pertinencia de los hechos planteados por el órgano jurisdiccional nacional. En este caso, se preguntaba al TJUE por la diferencia de trato existente de cara a la aplicación de la exención fiscal entre los dividendos percibidos de sociedades residentes en Estados parte del Acuerdo EEE, a los que se exigía un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación, y los dividendos percibidos de terceros países a los efectos de la aplicación de una exención fiscal. Dado que en la resolución de remisión, se hablaba exclusivamente de “Terceros Estados” sin distinguir si estamos en presencia de países parte del Acuerdo EEE o no, el Estado austríaco solicita que se desestime la cuestión planteada al interpretar que “Terceros Estados” excluía a los países parte del Acuerdo EEE, siendo la pregunta meramente hipotética. No obstante, el TJUE interpreta *“que cuando el tribunal se refirió a las participaciones poseídas en sociedades establecidas en «terceros Estados» utilizaba esta expresión en oposición a la de «Estados miembros». Siendo así, es presumible que la referencia a los terceros Estados comprende también a los Estados parte en el Acuerdo EEE”*. En este sentido, también resulta paradigmático el reciente caso, *Ulrich Schröder*⁸⁶³, en el que el TJUE desestima las objeciones presentadas por el Gobierno Alemán, indicando que la resolución de remisión contenía con claridad todos los detalles fácticos y legales necesarios para poder resolver la cuestión prejudicial presentada.

En principio, entendemos que se vuelvan a producir circunstancias similares a *Telemarsicabruzzo*⁸⁶⁴ - en las que por primera vez se rechazó una cuestión prejudicial planteada ante la carencia de información suministrada - sería bastante complicado al existir en primer lugar la presunción de pertinencia de los hechos suministrados por el órgano jurisdiccional remitente, y en segundo lugar, al contar el Tribunal con fuentes de

862 Asuntos acumulados C436/08 y C437/08, *Haribo y Salinen*, Rec. 2011 I-00305, apartado 42.

863 Asunto C-450/09, *Ulrich Schröder*, Rec. 2011 I-02497, apartado 17.

864 Sentencia *Telemarsicabruzzo*, antes citada.

información complementarias a través de las observaciones presentadas o al posibilitar el artículo 101. 1 de las Reglas del Procedimiento que el TJUE se pueda dirigir al órgano remitente para solicitar aclaraciones.

b) Dudas sobre la veracidad de la normativa y el contexto fáctico nacional

Pese a la fuerza de la presunción de relevancia, uno de los problemas que se puede plantear con mayor asiduidad en el campo fiscal es el relativo a la veracidad o la propia existencia de la normativa nacional en litigio. Como hemos visto, en el campo de la fiscalidad directa conviven dos enfoques a la hora de analizar la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea (el “*per-country/overall approach*”). Si el Tribunal se decanta por el *overall approach*, enfoque más respetuoso con la consecución del mercado interior, necesita conocer la legislación del otro Estado Miembro, a los efectos de conocer si por ejemplo en materia de distribución de dividendos se neutraliza en el Estado de residencia la retención aplicada en el Estado de la fuente (i.e. *Denkavit Internationaal*). Este extremo, no hace sino confirmar, la importancia que tiene el sustrato fáctico suministrado por el órgano judicial remitente: para que el Tribunal se pronuncie sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea, debe existir una clara certeza que la normativa existe. Por tanto ¿Que ocurre si se suscitan dudas sobre la veracidad o existencia de la normativa nacional proporcionada por el juez nacional remitente? La respuesta es que depende quien ha suscitado la duda sobre la veracidad de la legislación nacional. En primer lugar, puede ocurrir que sea el propio Tribunal, a raíz del estudio del caso, quien llega al convencimiento que la normativa nacional planteada no existe o no se encuentra en vigor. En este caso, la respuesta no es otra que desestimar la cuestión prejudicial al considerarla como una cuestión hipotética. En segundo lugar, puede ocurrir que sea un Estado Miembro quien alegue en sus observaciones que dicha normativa es inexistente. En estos casos, el TJUE rechaza la cuestión prejudicial planteada, al considerar que es el Estado Miembro, el único órgano legitimado para dar una interpretación auténtica de su propia

normativa. Esto ocurre en *Lenz*⁸⁶⁵, un asunto sobre deducciones en el Impuesto sobre la renta, donde el Gobierno Austriaco confirmó a petición del TJUE que la norma no existía (no siquiera era posible una interpretación extensiva de la normativa vigente). Por tanto, el TJUE se vio obligado a rechazar la cuestión planteada. En tercer lugar, puede ocurrir que las dudas sobre la existencia de una determinada norma nacional provengan de uno de los litigantes o partes privadas, y es en estos casos, en los que el TJUE admite la cuestión planteada, pero delega en el órgano jurisdiccional remitente que verifique este extremo a la hora de aplicar la sentencia de Luxemburgo. Así, en *Amurta*⁸⁶⁶, por ejemplo, se cuestionaba la aplicación de una retención del 25% aplicada a dividendos abonados por filiales holandesas a sus socios en Portugal, mientras que dichos dividendos estaban exentos de retención cuando los destinatarios eran sociedades residentes en los Países Bajos. A los efectos de mitigar la doble imposición económica, el órgano jurisdiccional pregunta como afectaría al supuesto enjuiciado en el caso concreto que Portugal contemplase para el destinatario del dividendo un crédito fiscal íntegro. Pues bien, esta circunstancia, según la entidad destinataria - “Amurta” - no está prevista en la normativa portuguesa: *“En efecto, según Amurta, la República Portuguesa exime los dividendos y no le concede ningún crédito fiscal íntegro respecto a la retención a cuenta del impuesto sobre los dividendos practicada en los Países Bajos. Por ello, el interés de la cuestión es, a su juicio, meramente académico”*⁸⁶⁷. Pese a que una de las partes en el litigio niegue la existencia de ese régimen fiscal, esto no desvirtúa la presunción de pertinencia, pues el TJUE concluye que no le corresponde verificar el marco fáctico y normativo del litigio: *“Pues bien, la existencia en Portugal de una normativa que prevea la consideración de una retención a cuenta del impuesto sobre los dividendos en los Países Bajos, mediante la concesión de un crédito fiscal íntegro, constituye precisamente una cuestión de hecho que no corresponde verificar al Tribunal de Justicia. En consecuencia, debe considerarse que procede admitir la segunda cuestión planteada”*⁸⁶⁸.

865 Asunto C-315/02, *Lenz*, Rec. 2004 I-07063, apartados 50-54.

866 Asunto C-379/05, *Amurta*, Rec. 2007 I-09569, apartados 63-67.

867 *Ibid.*, apartado 63.

868 *Ibid.*, apartados 66 y 67.

A modo de conclusión, sólo aquellos casos, en los que el Estado Miembro confirma la inexistencia de la legislación nacional cuestionada o es el propio Tribunal quien llega a esta conclusión, la presunción de pertinencia decae.

c) Supuestos no relacionados con el litigio en curso

En el campo de la fiscalidad directa, podemos señalar es frecuente que el TJUE rechace pronunciarse sobre cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales que de alguna manera no guarden relación con el litigio en curso. Es decir, el Tribunal evita extralimitarse en su función, y dar una interpretación que al no ceñirse a los hechos planteados, pueda interpretarse como dictamen o opinión general. Este hecho apoya nuestras conclusiones del Tribunal como juez interno, que se construye su interpretación del Derecho de la Unión Europea sobre los hechos suministrados por el órgano judicial remitente. Por ejemplo en *Ritter-Coulais*⁸⁶⁹, el TJUE rechaza pronunciarse sobre la primera cuestión planteada relativa al cómputo en la base imponible de los rendimientos negativos por arrendamiento, ya que en el litigio principal sólo se solicitó el cómputo a efectos del cálculo del tipo impositivo.

1.3.1.2. El planteamiento de cuestiones hipotéticas o artificiosas

Tal como fue proclamado en los Asuntos *Foglia v. Novello*⁸⁷⁰, el Tribunal puede inadmitir las cuestiones prejudiciales planteadas en los casos en que se trate de preguntas artificiosas o hipotéticas. A partir de este caso, podríamos desdoblar esta prohibición en dos partes diferenciadas: (a) En primer lugar, el TJUE no va a responder a cuestiones hipotéticas que no guardan relación con el litigio principal ya que de esta manera se

869 Asunto C-152/03, *Ritter-Coulais*, Rec. 2006, I-01711, apartado 16.

870 Asunto C-104/79, *Foglia v Novello*, Rec. 1980 00745; Asunto C-244/80, *Foglia v Novello*, Rec. 1981 03045. En estos casos, el TJUE rechaza pronunciarse sobre la adecuación al Tratado de un impuesto sobre el consumo francés que gravaba la introducción de vinos italianos en dicho país, en un litigio suscitado entre dos particulares ante la jurisdicción italiana.

convertiría en un órgano de emisión de opiniones generales o dictámenes, tal como se enuncia en *Société d'importation Edouard Leclerc*⁸⁷¹; (b) En segundo lugar, El TJUE no va a responder a cuestiones prejudiciales que se planteen en litigios artificios o ficticios creados para obtener exclusivamente una sentencia del Tribunal.

Tal como veremos a continuación, los conceptos de litigio hipotético o artificial son nociones definidas por el propio Tribunal, en las que de nuevo encontramos ambigüedades y contradicciones internas. Coincidimos con RASMUSSEN en señalar que el empleo de estas nociones de “artificioso” o “hipotético”, son válvulas reflejo del poder discrecional del TJUE para controlar las cuestiones prejudiciales presentadas, desestimando las que no estime oportunas⁸⁷².

a) El concepto de “cuestión hipotética”

De manera unánime, el *case law* del TJUE evita pronunciarse sobre supuestos de hechos que no se han producido, rechazando lo que podría calificarse como dictámenes en abstracto o opiniones consultivas. Tal como hemos reflejado en el Capítulo Primero de la Primera Parte, uno de los requisitos para que las cuestiones prejudiciales sean admitidas, es que se planteen en el curso de un litigio en curso, de modo que la respuesta del TJUE sea útil al órgano nacional jurisdiccional para resolver el litigio. Debe existir una clara conexión entre el litigio en curso y la pregunta planteada. Es el caso de la quinta pregunta en el reciente *Åkerberg Fransson*⁸⁷³, en el que se planteaba sobre la compatibilidad del principio *non bis in idem* garantizado por el artículo 50 de la Carta con una normativa nacional que autorice, en caso de infracción fiscal, la acumulación de recargos fiscales y

871 Asunto C-412/93, *Société d'importation Edouard Leclerc*, Rec. 1995 I-179, apartado 12; Asunto C-83/91, *Meilicke*, Rec. 1992 I-4871, apartado 25.

872 RASMUSSEN, H., *The European Court of Justice*, op. cit., pp. 158: “there is thus much circumstantial evidence that corroborates my conclusion that Foglia I's main theme was about docket controlling – and only marginally about fabrication and artificiality”.

873 Asunto C-617/10, *Åkerberg Fransson*, [todavía no publicado] de 26 de febrero de 2013, apartados 38-42.

sanciones penales pronunciadas por el mismo juez. El Tribunal rechaza pronunciarse sobre dicha cuestión: “En el presente asunto, se deriva de la resolución de remisión que la normativa nacional a la que se refiere el juez a quo no es la que resulta aplicable al litigio principal y no existe en la actualidad en el ordenamiento jurídico sueco”⁸⁷⁴. Si bien, la presunción de pertinencia juega un rol muy importante para admitir las cuestiones planteadas, el Tribunal se muestra cauteloso en dar respuestas generales sobre circunstancias fácticas no planteadas⁸⁷⁵.

En materia fiscal, en algunos Estados miembros existen órganos consultivos especializados, a los que los contribuyentes pueden recurrir al efecto de consultar operaciones futuras. Uno de estos órganos consultivos es el *Skatterättsnämnden* en Suecia, contra cuyas resoluciones el contribuyente puede apelar ante el *Regeringsrätten*. Pues bien, el TJUE en asuntos como *X AB and Y AB* o en *X e Y*⁸⁷⁶, ha determinado que a pesar de que el objeto de litigio estaba constituido por transacciones futuras, que quizás no lleguen a materializarse, no podrían calificarse como cuestiones hipotéticas, pues existía un litigio real al haberse recurrido la resolución del órgano consultivo y existía suficiente información para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente. Como señala PINTO NOGUEIRA⁸⁷⁷, el Tribunal introduce un matiz al concepto de cuestión hipotética, entrando a resolver cuestiones prejudiciales que se encuentran *sub-judice*, pese a que materialmente se corresponden con transacciones futuras, que quizás nunca lleguen a producirse. No será hipotética en la medida en que exista un litigio planteado sobre tales cuestiones ante un órgano jurisdiccional nacional.

874 Ibid., apartado 41.

875 En la Sentencia *Gielen*, antes citada, apartados 22-33 se desestiman las alegaciones presentadas por el Gobierno de Portugal que no interpretaba que se producía una colisión entre la libertad de establecimiento y la deducción contemplada para empresarios en los Países Bajos.

876 Asunto C-200/98, *X AB and Y AB*, Rec. 1999 I-8264, apartado 22; Asunto C-436/00, *X e Y*, Rec. 2002 I-10829.

877 PINTO NOGUEIRA, J.F., *Direito Fiscal Europeu – o paradigma da proporcionalidade*, Coimbra Editora, Coimbra 2010, pp. 181.

b) El concepto de “artificiosidad”

Con esta prohibición articulada *Foglia v Novello*, se evitaría que las partes se pusiesen de acuerdo de manera artificiosa sobre el resultado a conseguir, de modo que por medio de la cuestión prejudicial, se obtuviesen resultados no permitidos por la cuestión prejudicial, como por ejemplo, en el caso anterior, que una jurisdicción nacional declarase una normativa de otro Estado Miembro contraria al Derecho de la Unión.

Pero esta categoría de artificiosidad entraña graves problemas por su subjetividad⁸⁷⁸ ¿Cómo demostrar que el litigio es artificioso, y no es auténtico? Se hace difícil demostrar con base en los hechos suministrados por el órgano jurisdiccional remitente que las partes se han concertado previamente para llevar el caso ante la jurisdicción nacional y por tanto obtener una cuestión prejudicial ante un litigio artificial. A los efectos de verificar que el litigio es real y no artificioso, el Tribunal entra directamente a valorar la intención de las partes⁸⁷⁹ en el litigio. Por ejemplo en *Foglia v Novello*, el hecho de que las partes estuvieran plenamente acuerdo en el objetivo a conseguir, o que la empresa transportista, que abonó dicho impuesto, no utilizase los recursos procedimentales del Derecho Francés en recurrir dicha imposición podrían calificarse como un claro indicio que el litigio era la herramienta necesaria para conseguir que la jurisdicción italiana considerase la normativa francesa contraria al Derecho de la Unión. Sin embargo, y de ahí, la dificultad del análisis subjetivo del concepto de “litigio artificial”, en *Celestini*⁸⁸⁰, en circunstancias fácticas muy parecidas a *Foglia v Novello*, la Corte ha desestimado las objeciones de

878 Vid. BEBR, G., “The existence of a genuine dispute: an indispensable precondition for the jurisdiction of the Court under 177 E.E.C Treaty?”, *Common Market Law Review*, 17, 1980, pp. 525; BEBR, G., “The possible implications of Foglia v. Novello II”, *Common Market Law Review*, 19, 1982, pp. 429; TIZZANO, A., “Litiges fictifs et compétence préjudicielle de la Cour de Justice européenne”, *R.G.D.I.P.*, 1981, pp. 524: “A supposer même que l’on fasse abstraction des considérations particulières au cas d’espèce qui se prêteraient pourtant à quelques observations critiques quant au choix et à l’appréciation des éléments pris comme référence pour vérifier l’existence du prétendu artifice, il importe, en l’occurrence, surtout de souligner que la voie suivie par la Cour pour affirmer son incompétence apparaît à plusieurs égards comme dangereuse et discutable”.

879 Vid. BARAV, A., “Imbroglia Préjudicielle, à propos des arrêts de la Cour de Justice dans l’affaire Foglia c/Novello”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, vol. 18, 1982, pp. 431-483.

880 Asunto C-105/94, *Celestini*, Rec. 1997 I-2971.

inadmisibilidad de la cuestión prejudicial presentada, al interpretar que: “*Los autos no han revelado otros datos de los que resulte de modo patente que las partes del litigio principal se hayan concertado previamente para llevar al Tribunal de Justicia a pronunciarse a través de un litigio artificial, como sucedía en el asunto Foglia, antes citado*”⁸⁸¹. La dificultad de apreciar cuando el litigio es artificioso basado exclusivamente en la interpretación que de los hechos suministrados, puede generar que en determinadas ocasiones el TJUE presuma que si el órgano jurisdiccional nacional ha planteado la cuestión prejudicial será porque la respuesta es útil como en *Bertini*⁸⁸², donde el litigio versaba sobre la resolución de contratos de médicos por sus empleadores en la región de Lazio, y la cuestión prejudicial sobre el acceso de los estudiantes de Medicina a las Universidades Italianas: “*Es, pues, de lamentar que el órgano jurisdiccional nacional no haya dado ninguna motivación a sus resoluciones de remisión, tanto más cuanto que ni los expedientes ni los antecedentes de hecho de los asuntos permiten comprender la utilidad de estas cuestiones para las sentencias que debe pronunciar. Sin embargo, el Tribunal estima que, en las circunstancias presentes, sería contrario al principio de economía procesal no responder, por esta única por esta única razón, a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional*”. O bien, como en *Vinal o Chemical Farmaceutici*⁸⁸³, donde el Tribunal estima que oídas las partes se deduce que el litigio principal no es artificioso, sin dar mayor explicación⁸⁸⁴. Este análisis subjetivo arroja innumerables dudas, siendo abandonado por el propio Tribunal en casos posteriores.

881 También, en el Asunto C-150/88, *Provide*, Rec. 1989 I-3891, la Corte subraya que de las actuaciones suscitadas no se permite poner en duda la autenticidad del litigio.

882 Asuntos Acumulados C-98-162-258/85, *Bertini*, Rec. 1986, 01885, apartado 8: “... *Esta apreciación debe respetarse, incluso si, como en este caso, es difícil concebir cómo pueden incidir las respuestas solicitadas al Tribunal sobre la solución de los litigios principales. Es conveniente añadir que no hay nada en estos litigios que les dé la apariencia de un pretexto procesal artificioso*”.

883 En el Asunto 46/80, *Vinal*, Rec. 1981 0077, el Gobierno italiano se oponía a la admisión de la cuestión prejudicial presentada, al cuestionar el régimen fiscal italiano de alcoholes desnaturalizados en un litigio entre particulares; Asunto 140/79, *Chemical Farmaceutici*, Rec. 1981 0001, el Estado Italiano alega que la Corte es incompetente para pronunciarse a la cuestión planteada porque se trataba de un litigio entre particulares cuyo objetivo era declarar contrario a Derecho Comunitario una normativa italiana.

884 Asunto C-47/90, *Delhaize*, Rec. 1992 I-3669. Para BARNARD, C. and SHARPSTON, E., “The changing face of article 177 references”, op. cit., pp. 1125, se trata de un caso claro de litigio orquestado para obtener una resolución.

Dado que la cuestión prejudicial se convierte en el principal mecanismo para que los sujetos privados puedan denunciar que determinadas normas nacionales no cumplen con el Derecho de la Unión Europea, vulnerando los derechos reconocidos por este ordenamiento - “*citizens’ infringement procedure*”⁸⁸⁵, ¿Cómo podemos saber si el litigio es ficticio y que las partes no buscan con una sentencia del TJUE que una determinada normativa nacional se oponga al Derecho de la Unión Europea? Las partes incumplen la ley nacional a sabiendas que en la cadena de recursos, el juez nacional planteará la cuestión para determinar si la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea.

Como consecuencia de lo anterior, en tiempos recientes, el Tribunal empieza a abandonar un concepto de artificiosidad ligado a un análisis subjetivo. Ni siquiera en el caso en que dos particulares cuestionen la adecuación al Derecho de la Unión Europea de una normativa de otro Estado Miembro, supuesto clásico tomado de *Foglia v. Novello*, el TJUE entra a valorar las circunstancias o indicios que puedan demostrar que el litigio se había suscitado con una finalidad artificiosa. *Bacardi*⁸⁸⁶ es un buen ejemplo de ese viraje. En una cuestión suscitada entre particulares ante la jurisdicción inglesa en las que se cuestionaba a adecuación a Derecho de la Unión Europea de una normativa francesa que regulaba la publicidad de bebidas alcohólicas, se declara incompetente para pronunciarse: “...dado que las cuestiones prejudiciales planteadas están destinadas a permitir al órgano jurisdiccional remitente apreciar la compatibilidad de la legislación de otro Estado miembro con el Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia debe ser informado de forma detallada de las razones por las que dicho órgano jurisdiccional considera que la respuesta a tales cuestiones es necesaria para poder adoptar su

885 TIMMERMANS, C.W.A., “Judicial protection against the Member States: articles 169 and 177 revisited”, en BLOKKER, N.M and MULLER, S. (dir.), *Institutional dynamics of European integration: essays in honour of Henry G. Schermers*, op. cit., pp. 403: “Secondly, the procedure under article 177 EC is, of course, an essential element in the system of legal protection at the national level against infringements by Member States”.

886 Asunto C-318/00, *Bacardi-Martini*, Rec. 2003, I-905, apartado 46.

resolución”. Tal como señala BARAV⁸⁸⁷, ya no se entra a valorar los hechos para demostrar si el litigio es artificial, sino que se exige al órgano jurisdiccional que aporte los elementos de prueba necesarios para demostrar que la declaración de compatibilidad de la normativa del otro país de la UE es adecuada para resolver el litigio. O, por ejemplo *Mangold*⁸⁸⁸ denotan como el Tribunal se aparta de un concepto de artificiosidad de tipo subjetivo. En dicho asunto, se discutía la conformidad de un contrato de trabajo de duración determinada con un empleado de edad avanzada con el Acuerdo Marco de la CES, la UNICE y el CEEP sobre el trabajo de duración determinada (DO L 175, p. 43), y del artículo 6 de la Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación. Alemania esgrime que dado que empleador, el Sr. Helm, había defendido públicamente una tesis idéntica a la del Sr. Mangold en cuanto a la ilegalidad de la normativa alemana, el asunto planteado era artificial⁸⁸⁹. Sin embargo, el Tribunal interpreta que dado que la cuestión prejudicial versa sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea, y en particular la Directiva 2000/78/CE, el hecho que tanto el empleador y el empleado estén de acuerdo la incompatibilidad de la normativa alemana con el Derecho de la Unión, no resta autenticidad al litigio⁸⁹⁰.

En la fiscalidad directa, y según tenemos constancia, el Tribunal no ha desestimado ninguna cuestión prejudicial sobre la base que el litigio fuese artificial. Es bastante frecuente que contribuyentes que tienen su residencia en un Estado Miembro, pero perciben ingresos en otros Estados miembros no apliquen directamente en sus autoliquidaciones la normativa nacional, alegando una infracción del Derecho de la Unión Europea, con el efecto de conseguir que en sede jurisdiccional, se proceda a un

887 BARAV, A., “Transmutations préjudicielles”, en COLNERIC, N., EDWARD, D., PUISSOCHET, J.P., RUIZ-JARABO COLOMER, D. (dir.), *Festschrift für Carlos Rodríguez Iglesias – une Communauté de Droit*, BWV - Berliner Wissenschafts-Verlag, Berlín, 2003, pp. 621-635; Véase, asimismo BARAV, A., “Déformations préjudicielles”, op. cit.

888 Asunto C-144/04, *Mangold*, Rec. 2005 I-09981.

889 Ibid., apartado 32.

890 Ibid., apartado 38.

reenvío al TJUE. Realmente en estos casos ni siquiera podemos hablar de una noción de artificiosidad, ya que las partes aplican el Derecho de la Unión Europea que es efectivo y vinculante en los Estados miembros. En *Gielen*⁸⁹¹, teniendo en cuenta el fallo del TJUE que declara que dicha normativa nacional se opone al Derecho de la Unión al ser discriminatoria, el Sr. Gielen consiguió el efecto deseado, que era demostrar que la normativa nacional se oponía a Derecho nacional, por medio del incumplimiento de un precepto de la Ley nacional. O en el reciente *Ettwein*⁸⁹², en el que a un matrimonio que trasladó su residencia fiscal a Suiza, pero que percibía la totalidad de las rentas en Alemania, se le denegó en este último país la posibilidad de seguir aplicando el régimen de tributación conjunta o “splitting”, al ser residentes en Suiza. Estos casos de fiscalidad directa ponen en duda la vigencia de la noción de artificiosidad. Es decir, la presunción de pertinencia sigue contando con una gran fuerza, y así en el caso que quede demostrado que las partes están de acuerdo sobre el resultado que debe obtenerse (evitar la aplicación de normativa nacional contraria al Derecho de la Unión Europea), el propio Tribunal ha reconocido ya, que esto no conlleva que la cuestión prejudicial deba ser desestimada⁸⁹³. El concepto de artificiosidad carece de relevancia, ya que lo importante es que la cuestión prejudicial a resolver requiera una interpretación del Derecho de la Unión Europea.

En conclusión, en la reciente jurisprudencia, comprobamos que ya no se enjuicia por el TJUE si estamos ante un litigio artificioso en el que las partes se han puesto de acuerdo sobre el resultado a obtener como *Mangold*⁸⁹⁴. Esto confirma el juicio de BARAV⁸⁹⁵ que señalaba: “*Dans la mesure où la jurisprudence Foglia c. Novello, bien que jamais expressément désavouée, n’a pas, depuis son éruption, été appliquée, l’on peut*

891 Asunto C-44/08, *Gielen*, Rec. 2010, I-02323.

892 Asunto C-425/11, *Ettwein*, [todavía no publicado] de 28 de febrero de 2013.

893 Asunto C-412/93, *Leclerc*, Rec 1994 I-179, apartado 14: “...La circunstancia de que las partes en el litigio principal estén de acuerdo sobre el resultado que debe obtenerse no resta nada a la realidad de este litigio”. Ver asimismo, Asunto C-144/04, *Mangold*, Rec. 2005 I-9981, apartado 38.

894 Hemos realizado una búsqueda en la jurisprudencia de cuestiones prejudiciales desestimadas por estar en presencia de litigios ficticios o artificiales sin éxito.

895 BARAV, A., “Déformations préjudicielles”, en WALSCHE, A and LÉVI, L. (dir.), *Mélanges en Hommage à Georges Vandensanden – Promenades au sein du Droit Européen*, Bruylant, Bruxelles, 2008, pp. 21-88.

légitimement se demander, si elle n'est pas tombée en désuétude et s'interroger sur ce qui en reste". Si existe un interés de la jurisdicción de reenvío en que se resuelva sobre si una determinada normativa nacional se opone al Derecho de la Unión Europea, la presunción de relevancia juega a favor de su admisibilidad⁸⁹⁶, careciendo de sentido la noción de litigio artificial.

1.3.1.3. La instalación de *docket-control* en la admisibilidad de cuestiones prejudiciales

Los casos *Foglia c Novello* o *Telemarsicabruzzo* hicieron despertar en la doctrina el temor a la introducción de técnicas encubiertas de "*docket-control*"⁸⁹⁷ o "*certiorari*", aplicadas en Estados Unidos⁸⁹⁸. Así en el sistema constitucional americano, mediante el llamado procedimiento "*certiorari*", se produce una votación en la sala correspondiente del Tribunal Supremo sobre si admitir o no la apelación, y en caso que se deniegue, el "*US Supreme Court generally refrains from indicating the reasons for denying*

896 VANDERSANDEN, G., *Renvoi préjudiciel en droit européen*, op. cit., pp. 88.

897 La definición de *docket-controls* la tomamos de RASMUSSEN, H., "Issues of admissibility and justiciability in EC judicial adjudication of federalism disputes under article 177 ECC", en SCHERMERS, H.G, TIMMERMANS, C.W.A., KELLERMANN, A.E y STEWART, J. (eds.), *Article 177 EEC: Experiences and Problems*, op. cit., pp. 380:"By *docket-control* I mean the fundamentally important judicial task of isolating cases and conflicts which are to be dismissed as non-litigable from those which are admitted and dealt with by a full judicial opinion on the merits. Decisions of this sort should often be taken under the exercise of a certain measure of discretion". Este autor, del análisis de los casos *Foglia y Mattheus*, deduce que el Tribunal se encamina por esta vía, albergándose dudas sobre la instauración de un sistema de *docket-control* y un mecanismo de cooperación como supone la cuestión prejudicial. Sobre el temor a la instalación por parte del Tribunal de *docket-controls*, que menoscaban el verdadero espíritu de cooperación, puede consultarse O'KEEFFE, D., "Is the spirit of article 177 under attack?", op. cit, pp. 535: "*The tests for admissibility of preliminary references should not be a concealed means of docket control or based on reasons of procedural economy*".

898 Sobre una descripción del "*certiorari*" en el sistema constitucional norteamericano, cfr. HEFFERNAN, L., "The Community courts post-Nice: a European *Certiorari* revisited", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 52, October 2003, pp. 920:"*Certiorari*, in turn, has facilitated a gradual accommodation of the Supreme Court's burgeoning docket, thereby obviating the need for dramatic institutional reform. It allows the Court to select from among the vast number of petitions submitted annually for review those cases that most clearly invoke the Court's essential functions. Thus, in theory at least, it enables the Court to map out the parameters of the legal landscape, identifying the important issues of the day and resolving conflicts among the lower courts over the application of federal law. The Supreme Court has the capacity to decide only a small percentage of the cases it receives and, consequently, some form of filter mechanism is an operational necessity".

*review*⁸⁹⁹.

Si bien en el momento *Telemarsicabruzzo*, se pensó que se podía poner en peligro el espíritu de cooperación, que debía guiar la relación entre el TJUE y los tribunales nacionales, la práctica ha revelado como el empleo de la presunción de relevancia genera, como regla general, que la cuestión prejudicial sea desestimada sólo en casos excepcionales: cuando se trate de preguntas hipotéticas que no se ciñen al caso concreto, o cuando no puede extraerse un adecuado relato del contexto fáctico o normativo nacional. En los epígrafes anteriores, hemos comprobado que el extraordinario poder discrecional para admitir las cuestiones prejudiciales o desestimarlas requiere siempre que el Tribunal justifique su decisión de no admitir la cuestión prejudicial, a diferencia de lo que ocurriría con el sistema de “*certiorari*” empleado en EEUU, en donde se rechazaría la apelación sin dar ningún motivo.

Ante el peso de la mencionada presunción de relevancia, las cuestiones prejudiciales son por regla general admitidas, incrementándose pues el volumen de trabajo del Tribunal⁹⁰⁰. Recientemente, en las Conclusiones de *Venturini*⁹⁰¹, un asunto en el que se debatía la posibilidad de que farmacéuticos titulares de parafarmacias pudieran vender medicamentos con receta médica no sufragados por la Seguridad Social italiana, el Abogado General Wahl se plantea un cambio sustancial en la política de admisibilidad de cuestiones prejudiciales. Dado la ampliación de la Unión Europea a 28 Estados

899 *Ibid.*, pp. 921.

900 Las reacciones ante el “*workload*” del Tribunal mediante la cuestión prejudicial generaron en la doctrina propuestas encaminadas a dotar al Tribunal General (anteriormente *Court of First Instance*) de competencias en este procedimiento a la vez que se solicitaba el estableciendo los oportunos filtros en la aceptación de cuestiones prejudiciales. Entre estos autores, WEILER, J.H.H., “Epilogue: The Judicial après Nice”, en DE BÚRCA, G. and WEILER, J.H.H. (Eds.), *The European Court of Justice*, op. cit.; HEFFERNAN, L., “The Community courts post-Nice: a European Certiorari revisited”, op. cit.; Otros autores sostienen restringir el acceso de los tribunales inferiores a plantear cuestiones prejudiciales, reservando esta competencia en manos de los tribunales superiores jerárquicamente, cfr. KOMAREK, J. “In the court(s) we trust? On the need for hierarchy and differentiation in the preliminary ruling procedure”, op. cit.

901 Conclusiones del Abogado General Wahl en los Asuntos Acumulados C-159/12, C-160/12 y C-161/12, *Venturini*, [todavía no publicado] presentadas el 5 de septiembre de 2013.

miembros, es necesario evitar el colapso del TJUE por lo que se debe comenzar a inadmitir cuestiones prejudiciales. Sin que sus Conclusiones soliciten una reforma de los Tratados para permitir al Tribunal General conocer determinadas las cuestiones prejudiciales planteadas o eliminar el acceso al planteamiento de las cuestiones prejudiciales por los tribunales inferiores, el Abogado General se plantea una serie de cambios en líneas jurisprudenciales que han supuesto a su entender un considerable aumento de la carga del Tribunal.

En primer lugar, critica a la jurisprudencia *Oosthoek*⁹⁰², en la que el Tribunal determinó que aunque los hechos del asunto se circunscribían al interior de un único Estado Miembro, no podían excluirse ciertos efectos transfronterizos de la normativa nacional impugnada. El Abogado General Wahl plantea que el Tribunal no debe responder preguntas cuando no exista un elemento transfronterizo. Cuando los hechos se circunscriban al interior del estado, será necesario que exista una explicación detallada del juez nacional sobre por qué la aplicación de la medida controvertida podría obstaculizar el ejercicio de una libertad fundamental por los operadores económicos extranjeros y en caso contrario, la cuestión debe inadmitirse por contener una cuestión hipotética o carecer de información suficiente⁹⁰³. En segundo lugar, se critica la doctrina *Guimont*, en la que el Tribunal declaró que, a pesar de circunscribirse todos los elementos del litigio principal al interior de un único Estado Miembro, las cuestiones prejudiciales remitidas eran admisibles, en la medida en que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada parecía ser útil para el órgano jurisdiccional remitente. El Abogado General Wahl exige en estos supuestos que el órgano jurisdiccional remitente indique explícitamente la existencia, dentro de su ordenamiento nacional, de la norma o principio contra la discriminación inversa, y que la norma puede ser de aplicación a situaciones transfronterizas, a no ser que ello resulte evidente a la luz de los autos⁹⁰⁴. En tercer lugar,

902 Asunto C-286/81, *Oosthoek*, Rec. 1982 04575.

903 Conclusiones Abogado General Wahl en *Venturini*, apartado 38.

904 *Ibid.*, apartado 44.

se critica la amplitud de la jurisprudencia *Dzodzi*⁹⁰⁵. Por último, tal como señala el Abogado General Wahl, para evitar el colapso del TJUE, es necesario que se rechacen de plano las cuestiones prejudiciales que no aparezcan suficientemente motivadas, acudiendo de manera muy excepcional a los mecanismos de auxilio judicial previsto en el artículo 101 de las Reglas de Procedimiento, ya que su uso implica un uso intenso de los recursos limitados del Tribunal interfiriendo en la tramitación correcta y rápida de otros asuntos⁹⁰⁶.

Las propuestas del Abogado General Wahl van en línea de reivindicar un papel más activo de los órganos jurisdiccionales nacionales remitentes, haciendo uso del mandato recogido en el artículo 94.c) del Reglamento de Procedimiento del TJUE, en el que se exige que la indicación de las razones que han llevado al órgano jurisdiccional “*a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como de la relación que a su juicio existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal*”. Exigir al órgano jurisdiccional remitente que aclare no sólo la normativa nacional y los hechos litigiosos, sino que asimismo indique la utilidad de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, o en que medida la normativa nacional aplicable a una situación puramente interna podría obstaculizar el ejercicio de una libertad fundamental por los operadores económicos, constituiría un paso decidido hacia la madurez del procedimiento contemplado en el 267 TFUE, añadiendo mayor calidad y precisión en la respuesta que el Tribunal de a la cuestión prejudicial planteada. Asimismo, la imposición de este deber al órgano judicial remitente es una medida que disciplina más aún el diálogo con el TJUE, y del que se derivaría la no admisión de la pregunta en el caso de que no se cumpla.

905 Ibid., apartado 50. Sobre la jurisprudencia *Dzodzi*, veáse el próximo Capítulo Segundo de esta Tercera Parte.

906 Ibid., apartado 58 y ss.

1.3.2. La limitación de efectos temporales de las sentencias

Desde un primer momento, el TJUE asumió la competencia para determinar si se debía limitar los efectos temporales de las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales, siempre con carácter excepcional para evitar los graves trastornos que pudiera provocar, sin que dicha atribución se derivase expresamente del artículo 267 TFUE⁹⁰⁷. La excepcionalidad de la medida se justifica en la necesidad de que el Derecho de la Unión Europea sea plenamente efectivo, de modo que desde que entra en vigor, tiene que desplegar sus efectos. Tal como se expresa por ejemplo, el TJUE en *Bosman*⁹⁰⁸, la misión del artículo 267 TFUE es dar una interpretación de la norma europea desde el momento de su entrada en vigor, por tanto la sentencia del TJUE que resuelve una cuestión prejudicial debe extenderse en el tiempo hasta el momento en que entró en vigor. Sólo cuando exista una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones europeas, y haya un elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre dicha normativa, o se pudieran generar graves trastornos, se puede limitar el alcance temporal de la sentencia. En la fiscalidad directa, donde las sentencias que resuelve el TJUE tienen un elevado impacto presupuestario en los Estados miembros⁹⁰⁹, la limitación de los efectos temporales de las sentencias se convierte en una cuestión crucial.

Si bien dicha competencia del Tribunal es exclusiva⁹¹⁰, éste no asume la obligación de

907 Sentencia *Defrenne*, antes citada; Asunto C-262/88, *Barber*, Rec. 1990 I-01889, apartado 41.

908 Asunto C-415/93, *Bosman*, Rec. 1995 I-04921, apartado 141.

909 Sobre las cifras que documentan el impacto presupuestario de los casos en fiscalidad directa, véase PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, op. cit., pp.193 y 194: "Indicatively, the *Bosal* judgment cost the Netherlands €1.2 billion per year between 2003 and 2010 and had the outcome of the *Marks and Spencer* judgment been different, several Member States would be forced to change their tax rules, while the German government would count losses of approximately €30 billion".

910 BROBERG, M. and FENGER, N., *Preliminary references to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 447: "Such a limitation on the temporal effect of the ruling can only be made by the Court of Justice, and not by a national court, since the uniform application of Community law would otherwise be put at risk". Tampoco, podría admitirse una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional en la que se solicitase limitar los efectos temporales de una sentencia del TJUE recaída anteriormente, tal como

examinarla de oficio, siendo por tanto los Estados miembros quienes mediante sus observaciones solicitan esta medida y por tanto tienen la carga de la prueba⁹¹¹. En las cuestiones prejudiciales planteadas en el ámbito de la fiscalidad directa, el TJUE nunca ha accedido a las pretensiones de los Estados miembros de limitar los efectos temporales de las sentencias⁹¹², por tanto será necesario en nuestra exposición hacer referencia a la jurisprudencia general del Tribunal.

1.3.2.1 Las causas para limitar el efecto temporal de las sentencias

1.3.2.1.1. Actuaciones de buena fe

El TJUE puede acordar limitar los efectos temporales de una sentencia si considera que existen relaciones jurídicas entabladas bajo el principio de buena fe basadas en la actuación de la Comisión que nunca llevo a cabo ningún proceso de infracción del Derecho de la Unión Europea contra el Estado Miembro en cuestión, o puso en duda, dicha normativa.

En *Defrenne*⁹¹³, el Tribunal acuerda limitar los efectos de la sentencia al momento que fuese publicada sobre la base que la Comisión no había iniciado contra el Estado Miembro un proceso de infracción del Derecho de la Unión Europea, por lo que en aplicación del principio de buena fe, el Estado Miembro albergó una impresión equivocada en cuanto a la interpretación de dicha normativa. Tal como señala LANG⁹¹⁴, el criterio de *Defrenne* era excesivamente abierto, ya que no se requería actividad de la Comisión para que se limitasen los efectos de la sentencia. Este criterio se abandona en

recoge LANG, M., "Acte clair and limitations of the temporal effects of ECJ judgments", en DOURADO, A.P. y DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp. 137.

911 LANG, M., "Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ", op. cit., pp. 234: "The Court made it clear that it does not assume it has an obligation to examine ex officio how severe the economic consequences of its judgments are. On the contrary, the burden of proof is completely with the governments of the Member States".

912 Ibid., pp. 235: "Since the Court has never limited the temporal effects of its judgments in direct taxation so far, one can only speculate which approach the Court would apply in such a case".

913 Sentencia *Defrenne*, antes citada, apartado 73.

914 LANG, M., "Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ", op. cit., pp. 232.

los sucesivos casos. Ya por ejemplo en *Brouwer*⁹¹⁵, el hecho que la Comisión no iniciase el procedimiento de incumplimiento no puede interpretarse como una aprobación tácita de la medida nacional en cuestión. En *Blaizot*⁹¹⁶, la situación de incertidumbre se sostiene por el hecho que la postura de la Comisión no fue clara, de modo que las dudas albergadas por este órgano sobre si la medida nacional fuese contraria al Derecho de la Unión no podían amparar que la sentencia tuviese efectos retroactivos. Incluso, como en *EKW*⁹¹⁷, basta simplemente para limitar los efectos de la sentencia, una simple garantía verbal de la Comisión: “*los representantes de la Comisión le garantizaron, durante las negociaciones de adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, que el impuesto sobre las bebidas era compatible con el Derecho comunitario*”, extremo que ninguna de las partes rebatió en el proceso. Aunque no haya comenzado un procedimiento de infracción, reuniones bilaterales de la Comisión con el Estado Miembro en cuestión, pueden ser determinantes para que el Estado Miembro conociera que la normativa era contraria al Derecho de la Unión⁹¹⁸. En un caso de IVA, - *Stradasfalti*⁹¹⁹- aunque la Comisión apoyo al Gobierno italiano, el hecho que el Comité IVA ya hubiera puesto de manifiesto la incompatibilidad de la medida a Italia, fue determinante para no acceder a la petición de limitar los efectos temporales de la sentencia.

915 Asunto C-577/08, *Brouwer*, Rec. 2010 I-7489, apartado 39.

916 Asunto C-24/86, *Blaizot*, Rec. 1988 00379, apartado 32; Lo mismo ocurre en el Asunto C-163/90, *Legros*, Rec. 1992 I-04625.

917 Asunto C-437/97, *EKW*, Rec. 2000 I-01157, apartado 56.

918 Asunto C-372/98, *Cooke*, Rec. 2000 I-8683, apartado 44: “*Conviene añadir que, aunque es cierto que la Comisión no respondió a varios escritos que le dirigió el Gobierno del Reino Unido, de las observaciones escritas de éste se desprende que, desde julio de 1997, sabía que la Comisión albergaba dudas sobre el fundamento de la interpretación adoptada por el Reino Unido y que ésta le había hecho saber claramente, en una reunión bilateral celebrada el 30 de septiembre de 1997, que no estaba de acuerdo con dicha interpretación*”.

919 Asunto C-228/05, *Stradasfalti*, Rec. 2006 I-08391, apartado 73: “*En el caso de autos, si bien es cierto que la Comisión avaló la solicitud de las autoridades italianas para los años controvertidos en el litigio principal, no lo es menos que de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia se desprende que el Comité IVA viene indicando al Gobierno italiano desde 1980 que la excepción controvertida no podía justificarse sobre la base del artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva, y que la postura más conciliadora adoptada por dicho Comité en sus reuniones de 1999 y 2000 se explica por el compromiso de las autoridades italianas de que volverían a examinar la medida antes del 1 de enero de 2001 y por las perspectivas que entonces abrió la propuesta de la Comisión de modificar la Sexta Directiva en cuanto al derecho a la deducción del IVA*”.

Es decir, de la jurisprudencia mencionada, no podemos obtener una interpretación consistente, pues si en determinados casos basta la ausencia de actividad de la Comisión, en otros, se requiere una actitud activa (bastando comunicaciones verbales, reuniones, etc...), y por último, en algunos supuestos, como *Stradasfalti*, la actuación de la Comisión es irrelevante al intervenir otros órganos más especializados como el Comité IVA.

1.3.2.1.2. La no existencia de jurisprudencia del Tribunal

En segundo lugar, el Tribunal puede limitar los efectos temporales de la sentencia ante la no existencia de casos anteriores análogos resueltos por el TJUE (la sentencia introduce un nuevo criterio de interpretación a tener en cuenta a partir de la fecha de publicación)⁹²⁰.

En cuando a esta segunda causa, incertidumbre objetiva en cuanto a la interpretación de la normativa europea nos remitimos a las inconsistencias y contradicciones detectadas en el Capítulo Primero de la Primera Parte, y que provocaban una gran inseguridad jurídica. Es necesario que sea el Estado Miembro, quien subraye que la legislación interpretada por el Tribunal era confusa hasta la fecha o que no existía un precedente claro. Dado que la carga de la prueba corresponde al Estado Miembro, mediante las correspondientes observaciones, en muchos casos, el TJUE simplemente apunta que no ha quedado suficientemente probado este extremo. Tal como sucede por ejemplo en *Athinaiki Zythopoiia*⁹²¹, en el que se declaró que constituía una retención en origen prohibida por la Directiva Matriz-Filial una norma griega: “*En primer lugar, el Gobierno helénico no ha demostrado que, en la época en que se adoptaron las disposiciones nacionales que establecen la tributación controvertida, existiera la posibilidad de interpretar razonablemente el Derecho comunitario en el sentido de que autorizaba dicho gravamen*”⁹²². Al desplazarse la carga de la prueba, el TJUE conserva un gran poder

920 Ver Capítulo Tercero de la Segunda Parte sobre la limitación de efectos temporales por esta causa.

921 Asunto C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia*, Rec. 2001 I-06797

922 Ibid., apartado 38.

discrecional a los efectos de, simplemente, indicar que no existía tal incertidumbre objetiva en su jurisprudencia⁹²³.

1.3.2.1.3. La existencia de graves perjuicios económicos

La tercera causa que puede alegarse se basaría en la existencia de graves perjuicios económicos que acarrearía para el Estado Miembro si la sentencia se aplicase a situaciones ya firmes con anterioridad. Esta causa ha tenido un gran impacto en materia fiscal debido a las implicaciones presupuestarias que tendría para un Estado Miembro el hecho que no se limitase temporalmente la sentencia. El TJUE ha cercenado en gran manera sus posibilidades de que pueda prosperar con una jurisprudencia ambigua y en algunos casos hasta contradictoria.

En primer lugar, las consecuencias financieras no justifican por si solas la limitación de los efectos de la sentencia tal como se expresa una consistente jurisprudencia⁹²⁴ del Tribunal, por lo que debe unirse a otras de las anteriores causas de incertidumbre o existencia de buena fe⁹²⁵. Las razones se justifican en la propia efectividad del Derecho de la Unión Europea, tal como se señala por ejemplo en *Athinaiki Zythopoiia*⁹²⁶, evitando que los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga a los individuos se

923 Véase asimismo como la carga de la prueba corresponde al Estado Miembro en Asunto C-197/94, *Société Bautiaa*, Rec. 1996 I-00505, apartado 50.

924 En la reciente sentencia *Santander Asset Management*, antes citada, apartado 54; Asunto C-184/99, *Grzelczyk*, Rec. 2001 I-6193, apartado 52; Asunto C-209/03, *Bidar*, Rec. 2005 I-2119, apartado 68; Asunto Acumulados C-367/93 a C-377/93, *Rodgers y otros*, Rec. 1995 I-2229, apartado 48; Asunto C-137/94, *Richardson*, Rec. 1995 de 19 de 1995, I-3407, apartado 37; Asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, *Bautiaa y Société française maritime*, Rec. 1996 I-505, apartado 55.

925 Véase, DOURADO, A.P., “Is it *acte clair*? General report on the role played by *CILFIT* in direct taxation”, en DOURADO, A.P. y DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp. 57: “In any case, the disastrous financial consequences have only been considered a relevant argument when linked to the criterion of legal certainty. Autonomously considered, the financial consequences do not seem to justify limiting the temporal effect of a judgment”.

926 Sentencia *Athinaiki Zythopoiia*, antes citada, apartado 39: “Limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria (véase la sentencia *Bautiaa y Société française maritime*, antes citada, apartado 55)”.

menoscaben por las actuaciones de los Estados Miembros.

En segundo lugar, la carga de la prueba corresponde a los Estados miembros, que deben probar que efectivamente corren el riesgo de sufrir consecuencias económicas graves. De la lectura de la jurisprudencia, podemos interpretar que existe una clara ambigüedad en cuanto a los criterios empleados que permiten estimar el grave perjuicio económico⁹²⁷.

Sólo en las ocasiones excepcionales, el Tribunal finalmente acepta a limitar los efectos temporales de las sentencias, remitiéndose a consideraciones muy generales, basadas en trastornos económicos imprevisibles al sistema de de financiación universitaria en *Blaizot*⁹²⁸, o al sistema de seguridad social en *Sürul*⁹²⁹. El Tribunal no llega a pronunciarse sobre las magnitudes que en su caso, le hubiera proporcionado el Estado Miembro, simplemente las estima. En asuntos relativos a la fiscalidad directa, aún no existen supuestos en los que se haya aceptado limitar los efectos temporales de una sentencia.

Por tanto en la mayoría de supuestos, el TJUE desestima esta causa, justificándose en la insuficiencia de prueba presentada por parte de los Estados miembros en sus observaciones. Es decir, dado que la carga de la prueba recae en los Estados miembros, el Tribunal simplemente indica que la prueba aportada no es correcta como en *Bidar*⁹³⁰, o que no ha sido suficientemente probado como en *Stradasfalti*⁹³¹. En fiscalidad directa, por

927 LANG, M., "Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ", op. cit., pp. 239: "The analysis of the ECJ case law has shown that the criterion of severe economic consequences plays in the Court's case law largely depends on the result of the judgment".

928 Asunto C-24/86, *Blaizot*, Rec. 1988 00379, apartado 34. "En tales circunstancias, consideraciones imperiosas de seguridad jurídica se oponen a que vuelvan a cuestionarse unas relaciones jurídicas que han agotado sus efectos en el pasado cuando el hecho de cuestionarlas de nuevo trastornaría retroactivamente el sistema de financiación de la enseñanza universitaria y podría dar lugar a consecuencias imprevisibles para el buen funcionamiento de las instituciones universitarias".

929 Asunto C-262/96, *Sürul*, Rec. 1999 I-02685, apartado 111.

930 Asunto C-209/03, *Bidar*, Rec. 2005 I-02119, apartado 70.

931 Asunto C-228/05, *Stradasfalti*, Rec. 2006 I-08391, apartado 76. "Además, el Gobierno italiano no ha sido capaz de demostrar la fiabilidad de los cálculos que le llevaron a sostener ante el Tribunal de Justicia que existe el riesgo de que la presente sentencia, de no limitarse sus efectos en el tiempo, tenga importantes consecuencias económicas".

ejemplo en *Santander Asset Management*⁹³² Francia no aportó pruebas objetivas sobre el perjuicio económico que se ocasionaría.

Como vemos, uno de los puntos más conflictivos es cómo cuantificar dicho perjuicio económico. Excepcionalmente, de manera subjetiva, el Tribunal puede pronunciarse sobre una cifra, como en *Ákos Nádasdi*⁹³³, en relación con el Impuesto de Matriculación de vehículos de ocasión: “*El importe que debe devolverse no es tan alto como para que dicha devolución pueda provocar, en sí misma (116 millones de euros), graves repercusiones económicas que justifiquen una limitación de los efectos en el tiempo de la presente sentencia*”. Asimismo, en esta línea, el Abogado General Tizzano en *Meilicke*⁹³⁴ se pronuncia sobre las magnitudes económicas alegadas por Alemania tras la vista (5.000 millones de euros, lo que equivale al 0,25 % del PIB de 2004), para señalar que dado su importe, si pueden suponer «*un riesgo de repercusiones económicas graves*».

Pronunciarse sobre una cifra aportada por los Estados miembros, entraña un juicio de valor, altamente discrecional, no susceptible de ser cuestionado. No obstante, nos parece convincente, la Opinión del Abogado General Stix-Hackl en el mismo *Meilicke*⁹³⁵, donde se asume una posición más crítica sobre las cifras proporcionadas por Alemania y fórmula de cálculo, concluyendo que no resulta convincente cómo se ha llegado a la cifra de perjuicio económico. Aunque, finalmente, el TJUE en la sentencia *Meilicke* no se

932 Sentencia *Santander Asset Management*, antes citada, apartado 62.

933 Asunto C-290/05, *Ákos Nádasdi*, Rec. 2006 I-10115, apartado 68.

934 Conclusiones del Abogado General Tizzano en el Asunto C-292/04, *Meilicke*, Rec. 2007 I-01835, publicadas el 10 de noviembre de 2005, apartado 35.

935 Conclusiones del Abogado General Stix-Hackl en el Asunto C-292/04, *Meilicke*, Rec. 2007 I-01835, publicadas el C-292/04, *Meilicke*, Rec. 2007 I-01835, publicadas el 5 de octubre de 2006, apartados 60 y siguientes. “*El riesgo de repercusiones económicas graves no puede afirmarse únicamente tomando como base algunas cifras: requiere, por el contrario, una decisión del Tribunal de Justicia que las valore basándose en los hechos alegados por el Estado miembro que solicita la limitación. Por consiguiente, entiendo que el Tribunal de Justicia debería resistirse a la tentación de medir la gravedad de las repercusiones económicas por la cuantía de las eventuales consecuencias financieras. En efecto, considero preocupante a largo plazo, habida cuenta de los diversos grados de fortaleza económica de los distintos Estados miembros, afirmar que ciertas cantidades (aunque sea elevadas) implican per se un riesgo de repercusiones económicas graves. Eso, en el peor de los casos, podría dar lugar incluso a una polémica sobre el momento a partir del cual las repercusiones se consideran graves*”.

pronuncia sobre las repercusiones económicas que tendría para Alemania la no limitación de los efectos temporales de la sentencia, la labor desempeñada por el Abogado General tratando de comprender de donde provienen las cifras aportadas, si nos parece una solución adecuada. No obstante, el TJUE, tal como hemos visto, prefiere no pronunciarse sobre la cifra en concreto, o sobre cómo ha sido obtenida, sino que simplemente establece que no se han aportado por los Estados miembros los suficientes medios de prueba. A los efectos de valorar el grave perjuicio económico, los Estados Miembros suelen alegar determinadas pruebas como a continuación observamos.

a) Elevado coste administrativo y dilación en el tiempo

En algunas ocasiones, bajo el concepto de trastornos graves, el perjuicio económico puede ir ligado a un elevado coste administrativo consistente en calcular las devoluciones de los impuestos indebidamente recaudados e identificar a las personas perceptoras de las devoluciones. Tal como se expresa el Gobierno húngaro en *Ákos Nádasdi*⁹³⁶ dicho coste administrativo sería muy superior al importe mismo de las devoluciones. Sin embargo, el Tribunal desestima dicha alegación con una remisión genérica a los principios de equivalencia y efectividad que deben guiar la devolución de los importes recaudados en exceso por incumplimiento de la normativa europea. A pesar de que no se habla expresamente de costes administrativos en la sentencia, en *EKW*⁹³⁷ si se admite como una causa para limitar los efectos de la sentencia el hecho que no existía prueba alguna del pago del impuesto municipal sobre las bebidas controvertido, así como el elevado número de transacciones acaecidas, por lo una devolución de los importes “*perturbaría retroactivamente el sistema de financiación de los municipio austriacos*”.

A los efectos de cuantificar dicho perjuicio económico, no sólo no debería tenerse en cuenta la cifra económica suministrada por el Estado, sino que un elemento que debería valorarse es la propia dilación en el tiempo del proceso (aumenta la inseguridad en cuanto

⁹³⁶ Sentencia *Ákos Nádasdi*, antes citada, apartado 65.

⁹³⁷ Sentencia *EKW*, antes citada, apartado 59

al resultado y a su vez el número de reclamaciones presentadas), como señala el Abogado General Stix-Hackl en sus Conclusiones en *Banca Popolare di Cremona*⁹³⁸.

b) La presentación de garantías

En *Test Claimants in the FII Group*⁹³⁹, en el que se debatía el tratamiento fiscal de dividendos percibidos por sociedades residentes en el Reino Unido de filiales no residentes, en primer lugar, existía una discrepancia en cuanto al potencial impacto económico (4.700 millones de GBP para el Reino Unido, entre 100 millones-2.000 millones para los litigantes), y en segundo lugar, el Reino Unido ofreció una garantía que cubría los recursos interpuestos por los demandantes para los supuestos en los que el TJUE resolviese las preguntas planteadas en el sentido defendido por las demandantes en el litigio principal. Es decir, la garantía aportada por el Reino Unido demuestra que intuía que el TJUE iba a fallar en contra de su interpretación, por lo que de alguna forma, confirma que no existía tal incertidumbre en cuanto a la interpretación de la normativa, por lo que no procede limitar los efectos temporales de la sentencia. Este razonamiento conlleva enjuiciar la intención de los Estados miembros al solicitar la limitación de los efectos de la sentencia, de modo que como en este caso, al garantizar los recursos interpuestos, de forma implícita el Reino Unido reconocía que la normativa enjuiciada era contraria al Derecho de la Unión, por lo que se eliminaba toda la incertidumbre que pudiera existir⁹⁴⁰. Si el Reino Unido hubiera sólo garantizado parcialmente los recursos, y no todos, daría a entender que sobre los no garantizados, albergaría dudas, por lo que sería necesario limitar el alcance temporal de la sentencia⁹⁴¹.

938 Véase el apartado 156 de las Conclusiones del Abogado General Stix-Hackl en el Asunto C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*, Rec. 2006 I-09373.

939 Asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group*, Rec. 2006 I-11753, apartados 222 - 224

940 LANG, M., "Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ", op. cit., pp. 234: "This reasoning indicates that the Court might have considered limiting the temporal effects if the government has provided the Court with alternative calculations, taking into account may hold on some questions in the manner proposed by the claimants, and on others differently".

941 Ibid., pp. 240. Esto llevaría a una situación casi imposible: "it is extremely difficult for a government to fulfil these requirements: quite often it is impossible to foresee in which manner the Court will answer the questions put to it".

1.3.2.2. La discrecionalidad del Tribunal

Pues bien, del análisis de estas tres causas, se justificaría el empleo del término de cooperación disciplinada, pues si bien la carga de la prueba corresponde a los Estados miembros, la decisión final y los criterios son valorados en exclusividad por el TJUE⁹⁴². De lo visto parece desprenderse que el Tribunal dispone de amplios poderes discrecionales, determinando en función de lo que estime oportuno, cuando procede limitar el efecto de las sentencias, encubriendo por tanto en muchos casos un juicio político⁹⁴³.

En los supuestos excepcionales en los que el TJUE ha acordado limitar los efectos temporales de la sentencia, como por ejemplo en *Defrenne*, éstos se limitan a la fecha de publicación de la sentencia, salvo los supuestos en los que se hubieran interpuesto recursos o acciones judiciales sobre dicha materia con anterioridad a la publicación de la misma. Aún no han tenido éxito las fórmulas propuestas por los Abogados Generales, ya sea en *Meilicke*, donde Tizzano señaló que dado que el alcance de las disposiciones relevantes de Derecho de la Unión Europea había quedado aclarado desde el pronunciamiento de la sentencia *Verkooijen*, que operaría como precedente, los efectos se

942 En la actualidad, y ante un contexto de crisis económica en Europa que exige una determinada disciplina presupuestaria, existen voces en la doctrina que sostienen la necesidad de que se dote de autonomía propia a la causa basada en dificultades presupuestarias. Vid. PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, op. cit., pp.217: “In the view of the above, it would be reasonable to demand the use of budgetary difficulties as a separate ground for justifying the limitation of the temporal effects of the judgment, all the more so in times of economic crisis, where the need for budgetary stability, discipline and compliance with the targets is essential not only for one Member State, but also for the future of the Eurozone as a whole”.

943 LANG, M., “Limitation of the temporal effects of judgments of the ECJ”, op. cit., pp. 245: “the case law is not completely consistent and one gets the impression that the standards the Court applies depend on the result the Court wants to achieve in the individual case: if the ECJ agrees to limit the temporal effects of one of its judgments, the level of uncertainty that is required is not very high and it is sufficient that the court concludes, without having undertaken any detailed analysis, that the risk of severe economic repercussions cannot be excluded. However if the Court is willing to achieve a different result, it holds that the answer to the interpretation issue it has to solve is clear, and, as far as the severe economic consequences are concerned, shifts the burden of proof to the governments to an extent whereby it is almost or completely impossible for them to establish the required evidence. The overall impression is that the Court disguises an almost completely political decision as mere legal decision”.

limitasen a la publicación de dicho asunto, o Stix-Hackl en *Banca Popolare di Cremona*⁹⁴⁴, donde ante la ausencia de un precedente en el citado asunto, solicitaba que el Tribunal limitase los efectos de la sentencia a la publicación en ese mismo asunto de las Conclusiones del Abogado General Jacobs: “*La determinación de una fecha a partir de la cual dicha previsión se materializó es forzosamente arbitraria en alguna medida, pero a mi juicio la presentación de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs el 17 de marzo de 2005 es la fecha menos arbitraria y más objetiva a este respecto. A partir de ese momento nació la verdadera probabilidad de que el Tribunal de Justicia pronunciara una sentencia en ese sentido; en cambio, si las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs hubieran sido diferentes, tal probabilidad habría disminuido considerablemente*”.

Si bien, a nivel europeo, el TJUE es quien decide atendiendo a su propios criterios si limitar los efectos *ex tunc* de las sentencias, a nivel nacional el debate puede carecer de sentido⁹⁴⁵. En un reciente caso, resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central (“TEAC”) en su Resolución de 31 de enero de 2013, un contribuyente solicitó que dado que la sentencia del TJUE de 3 de junio de 2010⁹⁴⁶ no limitaba los efectos temporales de la misma, dicha sentencia podría emplearse para obtener la devolución de ingresos indebidos de una liquidación que había ganado firmeza abonada a la Administración tributaria el 12 de mayo de 2008, por las que se regularizaba la situación tributaria del sujeto pasivo, precisamente aplicando la normativa española que el TJUE declaró contraria al Derecho de la Unión Europea en la mencionada sentencia de 3 de

944 Conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl en el Asunto C-475/06, *Banca Popolare di Cremona*, Rec. 2006 I-09373, apartado 172.

945 VANISTENDAEL, F., “Consequences of the *acte clair* doctrine for the national courts and temporal effects of an ECJ decision”, en DOURADO, A.P and DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The acte clair in EC Direct Tax Law*, op. cit., pp.169: “*It is clear that the declaratory effect of the ECJ decision is subject to the rules that the Court itself has established in the European legal order. On the other hand, there are various national rules controlling the retroactive effect of national court decisions. These rules may limit the retroactive effect of national court decisions. These rules may limit the retroactive effects in tax cases. As long as these rules are applied equally in litigation involving national and EC tax law there is no problem, provided that the national rules do not totally exclude the retroactive application of the declaratory character of the ECJ decision or make such application nearly impossible*”.

946 Asunto C-487/08, *Comisión Vs. España*, Rec. 2010 I-04843.

junio de 2010⁹⁴⁷. Si bien el TEAC asume la doctrina emanada del Tribunal - "*la sentencia deba aplicarse con efectos 'ex tunc'*" por lo que puede plantearse su aplicación a ingresos realizados con anterioridad" – el procedimiento para obtener la devolución de ingresos indebidos es regulado por normativa española. En la aplicación de dicho procedimiento interno de devolución de ingresos indebidos se deben aplicar los principios de equivalencia y efectividad. De la aplicación de estos principios, y en comparación con la devolución de ingresos indebidos prevista para los tributos nacionales, el TEAC determina que no se puede solicitar la devolución de aquellas liquidaciones que hayan ganado firmeza o se encuentren prescritas, pese a que una sentencia posterior del Tribunal, que no limite el alcance temporal, declare la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la norma nacional que sirvió de base a dicha liquidación firme⁹⁴⁸. No obstante, y como ya hemos mencionado, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*⁹⁴⁹, en aplicación del principio de equivalencia, equipara el supuesto de normas nacionales contrarias a la Constitución a los incumplimientos del Derecho de la Unión Europea. De esta manera, se permitiría que mediante la acción por responsabilidad patrimonial del Estado los contribuyentes puedan reclamar la devolución de lo pagado en contravención con el Derecho de la Unión Europea para períodos prescritos o actos o sentencias firmes cuando no se haya seguido la reclamación hasta la última instancia. Este expediente de responsabilidad patrimonial del Estado podría sortear los obstáculos que presentan las

947 En dicha sentencia, se declara que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, apartado 1, al supeditar la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias tengan en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado en el caso de las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro que en el caso de las residentes en España.

948 Véase el FJ 6 de la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2013: "*La aplicación de estos preceptos, sin especialidad alguna y en igualdad de condiciones con situaciones análogas que puedan darse en el ámbito jurídico interno, determinarán que, sin perjuicio de lo que pudiera resultar de los eventuales procedimientos especiales mencionados en el artículo 121.3 de la Ley General Tributaria, se deba desestimar la solicitud de devolución de cantidades ingresadas, aun en aplicación de las normas afectadas por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión, cuando se deriven de liquidaciones administrativas que hayan ganado firmeza o haya prescrito la posibilidad de solicitar la devolución*".

949 Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, Rec. 2010 I-00635.

devoluciones indebidas a la luz de la doctrina del TEAC, y que como hemos visto, impediría solicitar devoluciones de ingresos indebidos por infracción del Derecho de la Unión Europea a aquellas liquidaciones tributarias que hayan ganado firmeza.

1.4. Las resistencias al modelo vertical desde los sistemas jurisdiccionales nacionales

El modelo de cuestión prejudicial, que hemos descrito en este Capítulo, posicionan al TJUE como cúspide del Poder Judicial Europeo jerarquizando su relación con los órganos jurisdiccionales remitentes. Sin embargo, este modelo de cooperación disciplinada es a la vez frágil y encuentra fuertes resistencias en los sistemas jurisdiccionales nacionales. Esta fragilidad responde a que el juez remitente de la cuestión prejudicial es parte del Poder Judicial nacional. En otras palabras, el juez remitente está inserto en una estructura o cadena jerárquica en su esfera nacional, y por tanto, no está exento de presiones e injerencias de otros órganos judiciales jerárquicamente superiores con el objetivo de obstaculizar o impedir la tramitación de la cuestión prejudicial presentada. Tal como señalan los trabajos de MARTINICO⁹⁵⁰, la complejidad del ordenamiento jurídico de la Unión Europea sujeta a los jueces nacionales al mismo tiempo a un régimen de múltiples lealtades (“*multiple loyalties*”): por un lado se insertan en un sistema jurisdiccional nacional jerárquicamente estructurado, y por otro lado, deben ser los garantes de la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea. Esta idea de múltiples lealtades cristaliza en el modelo de la cuestión prejudicial, y así pueden verse como jueces nacionales inferiores jerárquicamente buscan la colaboración del TJUE para oponerse a doctrinas consolidadas de tribunales jerárquicos como tribunales constitucionales o el tribunal supremo⁹⁵¹. En el Asunto

950 MARTINICO, G., “Multiple loyalties and dual preliminaryity: the pains of being a judge in a multilevel legal order”, *I-CON*, 2012, Vol. 10 N° 3, 871-896; MARTINICO, G., *The Tangled Complexity of the EU Constitutional Process*, Routledge, Nueva York, 2012, pp. 107.

951 Esta idea de “*intra-court competition*” la podemos encontrar en los trabajos de ALTER, K., “The

*Kamberaj*⁹⁵², el *Tribunale di Bolzano* planteaba si en aplicación del artículo 6 del TUE, que establece que el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales forma parte del Derecho de la Unión (CEDH), el juez nacional podía no aplicar una norma nacional que era incompatible. La pregunta formulada busca en el TJUE una respuesta afirmativa, que permita al *Tribunale di Bolzano* oponerse a la jurisprudencia de la *Corte costituzionale* italiana (doctrina de la “norma interposta”) que obligaba al juez ordinario en caso de conflicto entre la normativa nacional y el CDH a plantear una cuestión de constitucionalidad⁹⁵³. De la lectura de este caso, se observa como el juez nacional se apoya en el TJUE con el objetivo de socavar una jurisprudencia consolidada de la *Corte costituzionale*⁹⁵⁴. Aunque finalmente, el TJUE no entra en la discusión, no satisfaciendo las pretensiones del *Tribunale di Bolzano*⁹⁵⁵. En un esquema de múltiples lealtades, el Tribunal puede jugar como un aliado fundamental de los tribunales inferiores a los efectos de rebelarse contra la jurisprudencia consolidada de tribunales superiores jerárquicamente.

European Court's political power”, *West European Politics*, nº 19, 3, pp. 458-487; y ALTER, K., *Establishing the Supremacy of European Law: the making of an International Rule of law in Europe*, Oxford University Press, 2001, pp. 48: “*The ECJ also is potentially a rival authority to high courts. Since lower courts can use references to the ECJ to challenge high court jurisprudence, the ECJ undermines the finality of supreme court decisions...High court behaviour vis-à-vis the ECJ reveals that high courts perceive this rivalry and threat. To avoid the expansion of ECJ authority in their national realm at their expense, supreme courts have withheld from the ECJ cases that might allow the European Court to expand the reach of European Law*”.

952 Asunto C-571/10, *Kamberaj*, [todavía no publicado] de 24 de abril de 2012.

953 BIANCO, G. and MARTINICO, G., “The Poisoned Chalice: An Italian view on the *Kamberaj* case”, *Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional (IDEIR)*, Madrid, 2013, pp 2: “*By being empowered to disapply national law conflicting with the ECHR, national judges would acquire new competences and open a breach in the centralised system of review of legislation. This is because the Italian Constitutional Court, since 2007 – as we will see - has considered the ECHR as an interposed norm (i.e. an external source able to serve as its standard of review for the validity of national laws)*”.

954 *Ibid.*, pp.3: “*In this sense, the Kamberaj case is emblematic of how courts operating in the multilevel legal order look at this issue from different perspectives. Constitutional Courts want to preserve their institutional mandate by reducing - so long as possible - the Simmenthal exception. Lower courts, however, want to extend such an exception in order to empower themselves: to pursue their aim they seek the CJEU's support. In this respect, the question posed via the apparently “friendly” preliminary reference procedure to the Luxembourg Court might be seen as a sort of a “poisoned chalice” to make the Italian Constitutional Court's position more isolated and problematic, and to involve the Luxembourg Court in a purely domestic controversy*”.

955 Sentencia *kamberaj*, antes citada, apartado 62.

Este modelo de múltiples lealtades se complica en el campo fiscal. Es bien sabido, que en esta área, en la mayoría de los Estados miembros se distingue entre una vía administrativa, en la que los órganos encargados de resolver los recursos planteados por los contribuyentes se adscriben a la administración (por ejemplo, en España, la red Tribunales Económicos-Administrativos) y una vía jurisdiccional, en la que son los tribunales y cortes pertenecientes al Poder Judicial se encargarían de resolver los recursos⁹⁵⁶. La existencia de esta dualidad de vías para resolver la litigiosidad en materia fiscal, unido a las posibles relaciones de jerarquía y dependencia entre Tribunal Económico-Administrativo Central y los regionales, o entre el propio Ministerio de Hacienda y dichos órganos pertenecientes a la vía administrativa, plantea una rica problemática que pudiera comprometer el diálogo entre el TJUE y el órgano jurisdiccional remitente.

¿Cómo defiende el TJUE el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los jueces y tribunales nacionales frente a las injerencias de propios sistemas jurisdiccionales nacionales?⁹⁵⁷ o ¿Cómo hace frente el Tribunal a las resistencias al planteamiento de cuestiones prejudiciales que vienen de los propios sistemas jurisdiccionales? A lo largo de su jurisprudencia, el TJUE ha procedido a elaborar un blindaje o un escudo (“*shield*”) cuyo objetivo es salvaguardar el diálogo juez nacional remitente – TJUE⁹⁵⁸. Un diálogo,

956 VAN EIJSDEN, A. , KILLMANN, B.R. y MEUSSEN, G., “General Part”, en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C. (dir.), *Procedural Rules in Tax Law in the context of European Union and domestic law*, op. cit., pp. 8.

957 Dado que existe un claro temor de los órganos jurisdiccionales nacionales superiores al planteamiento de cuestiones prejudiciales por órganos inferiores, se pueden constatar intentos de limitar o anular dicho poder. En ALTER, K., *Establishing the Supremacy of European Law: the making of an International Rule of law in Europe*, op. cit. , pp. 48: “*High Courts have also in some cases tried to limit lower court references to the ECJ when these references would allow the ECJ to make a ruling with which the higher court disagreed. The Bundesfinanzhof and the Conseil d’État both overruled references to the ECJ based on direct effect of directives*”. En la actualidad, existen países de la Unión Europea como el Reino Unido, Países Bajos, Francia o Hungría en el que sería posible, bajo ciertos condicionantes, revocar una orden de referencia planteada por un órgano jurisdiccional inferior. Véase BOBEK, M., “*Cartesio – Appeals against an order to refer under article 234. 2 EC Treaty revisited*”, *Civil Justice Quarterly*, n° 29(3), pp. 307-316: “*The practice of appeals against decisions submitting a request for a preliminary ruling in the Member States has been quite varied. At least three directions in the practice of the Member States could be distinguished: (i) appeals possible; (ii) appeals disputed; (iii) no appeals possible*”.

958 SARMIENTO, D., “Cuestión prejudicial y control previo de constitucionalidad. Comentario a la

que si no se protege puede poner en peligro la efectividad del Derecho de la Unión Europea. Este escudo protector garantiza la posición del juez nacional como único sujeto, “propietario” de la cuestión prejudicial planteada. En sus manos estará formularla o retirarla si así lo estima oportuno, pero sin que esto quede sujeto a presiones exteriores en el seno de su Poder Judicial nacional.

La protección que a través del escudo se otorga al órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial implica como contrapartida un claro desafío a la autonomía jurisdiccional de los Estados miembros, como ya veíamos en relación con la estructura de litigación ante el TJUE en el Capítulo Segundo de la Primera Parte. Esta jurisprudencia del TJUE que protege el planteamiento de las cuestiones prejudiciales frente a interferencias de órganos nacionales, y que hemos denominado el blindaje, enuncia los siguientes tres principios concatenados.

En primer lugar, se proclama la libertad de todo órgano jurisdiccional, que no resuelva en última instancia, de plantear la cuestión prejudicial al TJUE, sin verse constreñido por una valoración jurídica efectuada por un órgano jerárquicamente superior. Este principio se afirma por primera vez en 1974 en *Rheinmühlen*⁹⁵⁹. El TJUE es consciente de la importancia de la cuestión prejudicial para garantizar que Derecho instituido en el Tratado “*produzca el mismo efecto en todos los Estados de la Comunidad*”⁹⁶⁰. Tomando este punto de partida, los sistemas jurisdiccionales nacionales no pueden obstaculizar el planteamiento de cuestiones prejudiciales por sus órganos jurisdiccionales, siendo

sentencia *Melki* del Tribunal de Justicia de la UE”, *Revista española de Derecho Europeo*, nº 37, 2011, pp. 101, “*el objetivo de esta jurisprudencia es garantizar la coherencia y la uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión, sin que ningún tribunal nacional superior pueda interferir en el diálogo que puedan entablar un tribunal inferior y el TJUE*”.

959 Asunto 166/73, *Rheinmühlen I*, Rec. 1974 00033, apartado 5: “*que, por consiguiente, procede responder que la existencia en Derecho interno de una norma que vincule a los órganos jurisdiccionales a la valoración jurídica efectuada por un órgano jurisdiccional de rango superior no puede privarles, por esta única razón, de la facultad prevista en el artículo 177 de someter una cuestión al Tribunal de Justicia*”.

960 En este mismo sentido, en el Asunto 94/71, *Schlüter*, Rec. 1972 307, apartado 11, se hace necesario conciliar la idea de un sistema jurisdiccional autónomo en los Estados miembros con la necesidad de que la cuestión prejudicial despliegue sus efectos garantizando la uniformidad del Derecho de la Unión Europea.

contrario al Derecho de la Unión Europea: “una norma de Derecho nacional, que vincule a los órganos jurisdiccionales que no resuelven en última instancia a las valoraciones jurídicas efectuadas por el órgano jurisdiccional superior, no puede privar a aquéllos de la facultad de someter al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación del Derecho comunitario al que se refieran tales valoraciones jurídicas”.

En segundo lugar, no sólo se habilita a que todo órgano jurisdiccional pueda plantear una cuestión prejudicial en contra de valoraciones realizadas por un órgano superior jerárquico contrarias al Derecho de la Unión Europea, sino que además puede dejar inaplicadas dichas valoraciones, como ocurre en *Elchinov*⁹⁶¹. En este caso se planteaba si era conforme al Derecho de la Unión Europea una normativa procesal nacional que obligase a tribunal inferior jerárquicamente a aplicar las valoraciones realizadas por un tribunal superior, aún cuando dichas valoraciones fueran contrarias al Derecho de la Unión Europea, sin necesidad de interponer la cuestión prejudicial. No obstante, el TJUE ceñe al caso concreto, y dado que en éste caso, la cuestión prejudicial había sido planteada, reformula la cuestión inicial⁹⁶² al objeto de dilucidar si: “el Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional, al que corresponde resolver un asunto que le ha sido remitido por un órgano jurisdiccional superior ante el que se interpuso un recurso de casación, se encuentre vinculado, con arreglo al Derecho procesal nacional, por valoraciones jurídicas efectuadas por el órgano jurisdiccional superior, si, habida cuenta de la interpretación que ha solicitado al Tribunal de Justicia, estima que tales valoraciones no son compatibles con el Derecho de la Unión”⁹⁶³. Si bien

961 Asunto C-173/09, *Elchinov*, Rec. 2010 I-08889.

962 Sentencia *Elchinov*, antes citada, apartado 23-24. En relación con este enfoque ceñido al caso concreto, sin plantearse que hubiera ocurrido en el caso que no hubiera sido planteada la cuestión prejudicial, ver LYNSKEY, O., “Revisiting the role of national courts in judicial dialogue in the EU; *Elchinov*, a missed opportunity”, *European Law Reporter*, nº 01/2011, pp. 5-10: “The Court side-stepped this issue by interpreting the question in a narrow manner. It relied on the fact that preliminary reference questions were referred to it in the present case. It is arguable that such reasoning is disingenuous given the Court’s *Cartesio* case law where it held that it would be contrary to the spirit of loyal cooperation to require a national court to seek a preliminary ruling solely regarding a procedural issue before them subsequently seeking a second ruling to have substantive questions answered”.

963 Sentencia *Elchinov*, antes citada, apartado 24.

tras la reformulación practicada, la conclusión alcanzada por el TJUE debe ceñirse al supuesto concreto en el que el órgano jurisdiccional nacional planteó la cuestión prejudicial, se impide que el órgano inferior jerárquicamente “*se encuentre vinculado, con arreglo al Derecho procesal nacional, por valoraciones jurídicas efectuadas por el órgano jurisdiccional superior, si, habida cuenta de la interpretación que ha solicitado al Tribunal de Justicia, estima que dichas valoraciones no son compatibles con el Derecho de la Unión*”. Habrá que esperar un nuevo pronunciamiento del TJUE que atienda el supuesto general en el que no se plantee una cuestión prejudicial sobre las valoraciones remitidas por el tribunal superior jerárquico. No nos serviría a tal fin la jurisprudencia *Fratelli Costanzo, Ciola y CIF* ⁹⁶⁴ en la que la aplicación de la doctrina del efecto directo permitiría justificar que las autoridades administrativas nacionales no aplicasen disposiciones jurídicas nacionales que vayan en contra de disposiciones del Derecho de la Unión Europea⁹⁶⁵ sin necesidad de presentar una cuestión prejudicial, ya que se excluye a los órganos administrativos de la categoría de tribunales del artículo 267 TFUE⁹⁶⁶. Por tanto, la conclusión de *Elchinov* es clara: el planteamiento de una cuestión prejudicial por un tribunal inferior relativo a valoraciones remitidas por un tribunal superior jerárquico en clara contravención del Derecho de la Unión Europea, permite al primero dejarlas de lado.

En tercer lugar, se protege el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos jurisdiccionales nacionales, impidiendo que pueda ejercerse un control sobre dicha facultad por órganos jurisdiccionales nacionales jerárquicamente superiores tal como se

964 Asunto C-103/88, *Fratelli Costanzo*, Rec. 1989 1839; Asunto C-224/97, *Ciola*, Rec. 1999 I-2517; Asunto C-198/01, *CIF*, Rec. 2003 I-8055.

965 VERHOEVEN, M., *The Costanzo Obligation*, Intersentia, Cambridge, 2011, pp. 86 y ss. En relación con *Ciola*, Véase pp. 93: “*The Court of Justice, thus, reaffirms its earlier case law; national provisions that are incompatible with European Law should be set aside by the national administrative authorities concerned regardless of whether these national provisions have a general abstract character or have the form of individual administrative decisions*”.

966 *Ibid*, pp. 111: “*to summarise, the case law above shows that administrative authorities generally are not allowed to refer preliminary questions to the Court of Justice as they do not meet the factors mentioned above, in particularly not being independent*”.

establece a partir de *Cartesio*⁹⁶⁷. En dicho Asunto, una norma nacional establecía la posibilidad de interponer un recurso de apelación ante un tribunal superior al objeto de impugnar el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE por parte de otro órgano inferior: “Según el Derecho húngaro, el tribunal de apelación ante el que se recurre del modo indicado tiene la facultad de reformar dicha resolución, dejar sin efecto la remisión prejudicial y ordenar al juez inferior jerárquico la prosecución del procedimiento de Derecho interno suspendido”. En este caso, se impone la necesidad de salvaguardar el diálogo entre el TJUE y el juez nacional que planteó la cuestión, trasluciendo la idea de que este mecanismo es básico para conseguir una interpretación uniforme del Derecho de la Unión Europea y consecuentemente garantizar su plena efectividad⁹⁶⁸. El TJUE, amparándose en *Rheinmühlen I y II*⁹⁶⁹, concluye que dicha norma procesal nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea, pues sólo el órgano jurisdiccional que interpuso la cuestión prejudicial es competente para mantener la petición, modificarla o en su caso, renunciar a ella.⁹⁷⁰ No puede admitirse una norma interna que restringiera dicha facultad estableciendo un filtro en manos de órganos jurisdiccionales jerárquicamente superiores⁹⁷¹. El fallo *Cartesio* ha sido criticado por algún sector doctrinal, como BOBEK, al interpretar que tanto el Abogado General Poiras Maduro en sus Conclusiones, como el TJUE asumen que los tribunales superiores exclusivamente bloquean o imposibilitarían el diálogo de los tribunales inferiores, sin observar los efectos favorables que se pudieran derivar de la intervención de los órganos

967 Asunto C-210/06, *Cartesio*, Rec. 2008 I-9641, apartados 92-98. Este asunto invierte una tendencia anterior en la jurisprudencia del Tribunal (Asunto 127/73, *Belgische Radio en Televisie v SABAM SV (BRT)* Rec.1974 313; y Asunto 146/73, *Rheinmühlen II*, Rec. 1974 139). En el apartado 3 de *Rheinmühlen II*, se especifica: “However, in the case of a court against whose decisions there is a judicial remedy under national law, Article 177 does not preclude a decision of such a court referring a question to this Court for a preliminary ruling from remaining subject to the remedies normally available under national law”.

968 Sentencia *Cartesio*, antes citada, apartados 89 y 90.

969 Sobre la interpretación conjunta, no exenta de contradicciones, entre *Cartesio* y el Asunto C-146/73, *Rheinmühlen II*, Rec 1974 000179, Véase ALONSO GARCÍA, R., “Cuestión prejudicial comunitaria y autonomía procesal nacional a propósito del asunto *Cartesio*, STJCE de 16 de diciembre de 2008 (C-210/06)”, REDE, n° 30, 2009, pp. 197-222.

970 Sentencia *Cartesio*, antes citada, apartado 97.

971 Vid. Conclusiones del A.G. Poiras-Maduro presentadas el 22 de mayo de 2008, apartados 19-21.

judiciales superiores⁹⁷².

Tomando *Cartesio*, podemos comprobar como se limita la autonomía jurisdiccional de los Estados miembros⁹⁷³, al obligar la sentencia del Tribunal a no aplicar la norma procesal húngara que establecía la facultad del tribunal de apelación de dejar sin efecto la cuestión prejudicial planteada por un órgano inferior jerárquicamente. Es evidente cómo la protección del diálogo juez nacional – TJUE, que entraña la cuestión prejudicial, conlleva necesariamente una limitación de la autonomía jurisdiccional de los Estados miembros.

Pese a la existencia de este blindaje, que protege al juez nacional, en el día a día, vemos que las presiones de órganos superiormente jerárquicos pueden surtir efectos, como en el reciente caso *Amadée*⁹⁷⁴. Se hace difícil por tanto mantener una cuestión prejudicial planteada al TJUE, cuando el órgano jurisdiccional jerárquicamente superior utiliza todos

972 BOBEK, M., “*Cartesio – Appeals against an order to refer under article 234. 2 EC Treaty revisited*”, op. cit., pp.312 “*This suspicion is without any founding. The practice of the Member States, which do allow for some sort of review of the reference order, demonstrates that the appellate courts use their review power very sporadically. It is rather a pity that the Advocate General (and later, by implication, the ECJ itself) sees in the input higher courts could bring into the preliminary ruling procedure on the national level a danger, not an opportunity. A superior court, if properly instructed by the ECJ, could indeed help the ECJ in weeding out the spurious or very poorly drafted references. Additionally, it is precisely before the superior courts where the contentious issues of EC law typically become clearer than before the court of first instance*”.

973 Esta limitación de la autonomía jurisdiccional ha sido criticada por BOBEK, *ibid.*, pp.314: “*The issue of appeals against the reference-making orders finally represents a telling case study of the ECJ’s—at first sight unpredictable—approach to judicial harmonisation of national procedures and remedies... For the ECJ, the gradual judicial harmonisation is the principle and the temporal absence of harmonisation, somewhat euphemistically labelled as national “procedural autonomy”, the exception*”.

974 En el Asunto C-572/10, *Amadée*, [todavía no publicado] de 28 de marzo de 2012 finalmente el *Tribunal administratif* de Saint-Denis de la Réunion retiró la cuestión prejudicial planteada al TJUE, cediendo a las presiones del tribunal superior jerárquico. En un asunto relativo a bonificaciones en materia de seguridad social, la *Cour administrative d’appel* de Bordeaux anuló la sentencia emitida por el *Tribunal administratif* de Saint-Denis de la Réunion, que había interpuesto la cuestión prejudicial previamente. A continuación, dicho tribunal superior jerárquico remitió al TJUE el fallo por el que anulaba dicha sentencia con el objeto que éste órgano la remitiera al *Tribunal administratif* de Saint-Denis de la Réunion y de esta forma retirase la cuestión planteada. Estamos ante un claro caso de interferencia que se refuerza en la sentencia emitida por la *Cour administrative d’appel* de Bordeaux con alusiones como “*qu’il s’ensuit que les questions renvoyées par le tribunal administratif de Saint-Denis de la Réunion à la Cour de Justice de l’Union européenne ne présentent pas de caractère utile à la solution du litige*”.

los mecanismos de presión existentes para que sea retirada. Así en *De Nationale Loterij*⁹⁷⁵, el órgano de apelación resuelve un recurso estimando que la cuestión prejudicial que había planteado el órgano de primera instancia sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el artículo 49 CE no procedía, al tratarse de una cuestión ya resuelta por el TJUE. La doctrina *Cartesio* se debilita en los supuestos en los que el tribunal de apelación resuelve el asunto, de modo que al no existir un litigio pendiente quedaría sin sentido la cuestión prejudicial planteada por el órgano inferior jerárquicamente⁹⁷⁶.

Pero no sólo, pueden existir presiones para que se retire una cuestión prejudicial ya interpuesta, sino que incluso se obstaculiza el planteamiento de cuestiones prejudiciales ante determinadas instancias judiciales y en determinados procedimientos. Como por ejemplo, en España, en el recurso de casación para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo. En la sentencia de 22 de junio de 2011 (Rec. n.º 58/2007), la Sala tercera del Tribunal Supremo se opone a plantear una cuestión prejudicial al TJUE al interpretar que el mecanismo procedimental, recurso de casación por unificación de doctrina, no es adecuado para plantear una cuestión prejudicial⁹⁷⁷. Interpretamos que si bien la decisión de plantear la cuestión prejudicial, corresponde en exclusiva al juez

975 Asunto C-525/06, *De Nationale Loterij*, Rec. 2009 I-02197.

976 De la sentencia *Cartesio*, queda abierta una cuestión, VID. SARMIENTO, D., “Amending the Preliminary Reference Procedure for the administrative Judge”, op. cit., pp. 40: “Also, It is still open to discussion whether the powers granted on national inferior courts are only in their hands when the appeal has been lodged on the grounds of EC law, or whether it is an unlimited faculty that precludes the effects of the appeal whatever the motives were”.

977 “el recurso de casación para unificación de doctrina no es cauce adecuado para interesar el planteamiento de cuestión prejudicial sobre la interpretación de una norma de Derecho Comunitario, aunque el supuesto de hecho verse sobre cuestiones resueltas por el Tribunal de Justicia, si no existe sentencia de contraste que verse sobre la materia y la sentencia recurrida no plantea tampoco esta problemática al no tratarse esta modalidad procesal de una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trata de recurrir”.

nacional (diálogo juez nacional – TJUE), cualquier recurso planteado ante la jurisdicción nacional puede ser válido para que el justiciable solicite el planteamiento de la cuestión prejudicial. Circunstancia distinta será si el juez nacional finalmente decide plantearla o no. Negar como hace el Tribunal Supremo esta posibilidad al justiciable mediante el recurso de casación por unificación de doctrina atenta con la concepción de la cuestión prejudicial como un sistema que tiende a garantizar la protección jurisdiccional.

Aunque *Cartesio* es un claro mandato a nivel europeo, las interferencias en ese diálogo están muy presentes. Ante estas tensiones dimanantes propias de un modelo de múltiples lealtades, el Abogado General Cruz Villalón, sostiene en sus Conclusiones de *Elchinov*, la necesidad de replantear la anterior jurisprudencia a la vista de la madurez alcanzada en el Derecho de la Unión Europea, evitando de esta forma una intrusión en la esfera de la autonomía procesal de los Estados miembros⁹⁷⁸. En dichas Conclusiones, se hace una distinción entre fase ascendente y descendente de un litigio. En cuanto a la primera fase, que correspondería a los hechos expuestos en *Cartesio*, y que podría definirse como “*la fase de gestación natural, desde que el asunto se inicia en la instancia hasta que finaliza mediante una sentencia contra la que no cabe recurso*”, se deben evitar todo tipo de interferencias de los órganos jerárquicos superiores en el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los inferiores. Sin embargo, en la segunda fase - *momento terminal del pleito, una vez dictada la sentencia definitiva y devolviéndose los autos a la instancia a los simples efectos de dar cumplimiento a una decisión en Derecho cuyos términos no pueden ser cuestionados* -, y cuyos hechos se enjuician en *Elchinov*, no debería dejarse inaplicada la sentencia nacional dictada por el tribunal superior jerárquico. Para este caso, se abriría la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado por infracción en el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, recogida en la sentencia *Köbler*⁹⁷⁹. No obstante, esta posible solución conlleva una importante deterioro de la idea de efectividad del Derecho de la Unión Europea que se defiende por el TJUE en *Cartesio*. Negar que se

978 Conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas el 10 de junio de 2010, apartados 23-40.

979 Asunto C-224/01, *Köbler*, Rec. 2003 I-10239.

pueda plantear la cuestión prejudicial, en la llamada fase descendente, o simplemente que se pueda no aplicar dicha sentencia, conlleva un importante fractura de la concepción de la cuestión prejudicial como el gran mecanismo para obtener la efectividad del Derecho de la Unión.

1.5. Las sanciones: fractura del modelo de “give and take”

En este modelo vertical, en el que vemos el empleo del poder discrecional del Tribunal para estructurar el diálogo con los órganos jurisdiccionales remitentes, así como las resistencias por parte de los sistemas jurisdiccionales nacionales, se le añade un sistema sancionador⁹⁸⁰ introducido por el TJUE en los casos en que los órganos de última instancia califiquen un supuesto como “*acte clair*” sin serlo realmente. Es decir, dicho nivel de sanciones, que cómo veremos es muy tímido, se deriva del control que el TJUE realiza sobre el correcto funcionamiento de la doctrina del *acte clair*⁹⁸¹.

1.5.1. La doctrina del *acte clair*

El artículo 267 TFUE consigna la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales de

980 Sobre el empleo del término sanciones se muestra favorable COUTRON, L., “L’irénisme des cours européennes. Rapport introductif”, en COUTRON, L., *L’obligation de renvoi préjudiciel à la Cour de justice: une obligation sanctionnée?*, Bruylant, 2014, pp. 14-58. En pp. 17: “À ce stade, on peut d’ailleurs s’interroger sur la pertinence du terme sanction...Pourtant, et bien que l’hésitation soit permise, compte tenu notamment de la volonté de la Cour d’éviter de heurter de front les juridictions nationales, le terme sanction nous semble mériter d’être retenu ».

981 ROSAS, A., “The European Court of justice in context: Forms and Patterns of judicial dialogue”, op. cit., pp.7: “In Köbler (2003), the ECJ held that liability of the Member State may in principle arise also in cases where the alleged infringement consists of the refusal of a national court of last instance (such as a Supreme Court) to request a preliminary ruling. Failure of a Court of last instance to request a preliminary ruling may also trigger an obligation, under certain conditions, to review a decision that has become final as a result of a judgment of that court which, in the light of a subsequent ruling of the ECJ turns out to constitute a misinterpretation of EU Law”.

plantear cuestiones prejudiciales tanto de interpretación como de validez del Derecho de la Unión Europea al TJUE. Facultad que se transformaba en una obligación de presentar la cuestión “*cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno*”. Tal como RASMUSSEN⁹⁸² señala, el fundamento de la obligación contenida en este artículo no puede ser sólo garantizar que el Derecho de la Unión Europea sea interpretado de manera unitaria, sino que además es necesario que dicho Derecho se aplique efectivamente y uniformemente en los Estados miembros. Por tanto, la obligación de plantear la cuestión prejudicial alcanza a los órganos jurisdiccionales cuyas resoluciones consolidan una jurisprudencia nacional⁹⁸³. De esta forma, se impediría afianzar una línea jurisprudencial nacional contraria al Derecho de la Unión Europea⁹⁸⁴. En el caso español, por ejemplo, esta obligación recaería sobre el Tribunal Supremo en el conocimiento del recurso extraordinario o excepcional de casación⁹⁸⁵, sobre el Tribunal Constitucional y sobre los Tribunales Superiores de Justicia

982 RASMUSSEN, H., “The European Court’s Acte Clair Strategy in C.I.L.F.I.T.”, *European Law Review*, n° 9, 1984, pp. 251.

983 Asunto 107/76, *Hoffmann-La Roche*, Rec. 1977 00957, apartado 5; Asunto C-337/95, *Parfums Christian Dior SA*, Rec. 1997 I-06013, apartados 29-31.

984 En la Nota Informativa del TJUE sobre el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos jurisdiccionales nacionales (Do. 2009/C 297/01), se señala en su párrafo 12 los condicionantes que tienen que cumplirse para que no se plantee la cuestión prejudicial por el órgano jurisdiccional nacional de última instancia: “*cuando ya exista jurisprudencia en la materia (y las eventuales diferencias de contexto no planteen dudas reales sobre la posibilidad de aplicar la jurisprudencia existente) o cuando la manera correcta de interpretar la norma comunitaria sea de todo punto evidente*”. Si bien es el Tribunal Supremo sobre quien recaería la obligación de plantear la cuestión prejudicial, es necesario señalar que la interpretación del tercer párrafo del artículo 267 TFUE es concreta, de manera que si un tribunal nacional rechaza apelar a otro superior, este primer tribunal será considerado “tribunal cuya decisión no sea susceptible de recurso interno”. Vid. Asunto C-99/00, *Lyckeskog*, Rec. 2002 I-4839) y comentarios en: CHALMERS, D., HADJIEMMANUIL, C., MONTI, G., TOMKINS, A., *European Union Law: Text and Materials*, Cambridge, 5ª edición, 2009, pp. 298.

985 MARTÍNEZ MICÓ, J.G., “La cuestión prejudicial comunitaria: amparo constitucional ante su no planteamiento por el juez nacional”, en *Análisis de la jurisprudencia tributaria comunitaria. Su incidencia en los tribunales españoles*, CGPJ, Estudios Derecho Judicial, Madrid, 2008, pp.267; AYALA MUÑOZ, J.M^a, “Reflexiones sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial en el recurso de casación contencioso-administrativo. En especial, el caso de las Directivas Comunitarias”, *Diario La Ley* n° 6801; Pero no sólo, la falta de planteamiento de una cuestión prejudicial, cuando fuese debida, por parte del órgano judicial nacional pudiera ocasionar una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24 de la Constitución Española, sino incluso una violación de un derecho fundamental o una libertad pública tras la entrada en vigor de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, tal como señala MARTÍNEZ DE VELASCO, J.H., “*Las implicaciones constitucionales del incumplimiento del*

y sobre las Audiencias Provinciales, en casos en los que no fuese posible acudir al Tribunal Supremo en casación⁹⁸⁶.

No obstante, es el propio TJUE quien introduce en *Da Costa* y *CILFIT*⁹⁸⁷ dos claras excepciones a esta incondicional obligación de presentar la cuestión prejudicial⁹⁸⁸ de los órganos jurisdiccionales de última instancia en los supuestos en los que se den los requisitos para estar en presencia de un “*acte éclairé*” o “*acte clair*”⁹⁸⁹. La doctrina del “*acte clair*” enunciada en *CILFIT* es producto de las tensiones dimanantes de la arquitectura judicial europea, o en palabras de RASMUSSEN⁹⁹⁰ condensa una estrategia de “*give and take*”, en la que por un lado permite a los órganos de última instancia no plantear la cuestión prejudicial a cambio de que cumplan con estrictos requisitos.

Toda esta estrategia del “*give and take*” diseñada en *CILFIT*, que busca canalizar las tensiones consustanciales de la arquitectura judicial de la Unión Europea hacia un modelo descentralizado, reposa en el compromiso voluntario de los órganos jurisdiccionales nacionales de plantear las cuestiones prejudiciales cuando observasen que existieran dudas razonables. La afirmación de unos claros precedentes en la jurisprudencia del Tribunal facilitarían a los órganos jurisdiccionales nacionales disminuir el número de cuestiones prejudiciales planteadas al poder identificarse en la jurisprudencia del TJUE

deber de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Una aproximación post-Lisboa), REDE 39, 2011, pp.375-412.

986 SARMIENTO, D., “Rapport Espagnol”, en COUTRON, L., *L'obligation de renvoi préjudiciel à la Cour de justice: une obligation sanctionnée?*, Bruylant, 2014, pp. 165-181.

987 Asuntos Acumulados 28-30/62, *Da Costa* y *Others*, Rec. 1963 31, apartado 38; Asunto C-283/81, *CILFIT*, Rec. 1982 3415, apartados 16-21.

988 Vid. LENAERTS, K., ARTS, D. y MASELIS, I. *Procedural Law of the European Union*, op. cit., pp. 73.

989 La doctrina del “*acte éclairé*” se reproduce en el Asunto C-337/95, *Parfums Christian Dior*, Rec. 1997 I-6013, p.29-30, “...when the question raised is substantially the same as a question which has already been the subject of a preliminary ruling in the same national proceedings”. En opinión de RASMUSSEN, H., “The European Court’s Acte Clair Strategy in C.I.L.F.I.T. “, op. cit., pp.251, *CILFIT* se podría calificar como una reacción de la Corte por limitar o frenar la doctrina del “*acte éclairé*”: “*The underlying rationale of CILFIT, in other words, is belatedly to put on the brakes which Da Costa failed to apply*”. En relación con los requisitos, Véase Capítulo Tercero de la Primera Parte.

990 Vid. RASMUSSEN, H., “The European Court’s Acte Clair Strategy in C.I.L.F.I.T. “, op. cit., pp.257.

acte clair, evitando de esta forma la actual sobrecarga o “*workload*” del Tribunal⁹⁹¹. Como hemos señalado en este trabajo, ya sea las tensiones propias del afianzamiento de una serie de criterios normativos sobre una base fáctica o contexto nacional muy específico, los “*open-ended cases*”, la inseguridad jurídica que se deriva de la multiplicidad de enfoques adoptados⁹⁹², o las críticas relativas al juicio de comparabilidad, justificaciones, test de proporcionalidad, dificultan enormemente la decisión de un órgano judicial de última instancia de declarar un “*acte clair*”.

1.5.2. Las sanciones ante el incumplimiento de la doctrina del “*acte clair*”

Ahora bien, y pese a las dificultades anteriores, dado que el objetivo de la cuestión prejudicial no es otro que el de obtener una aplicación uniforme del Derecho de la Unión Europea, ¿Puede este objetivo primordial descansar sobre un cumplimiento espontáneo y voluntario de los órganos jurisdiccionales nacionales de los requisitos enunciados en *CILFIT*? Lo cierto es que la cooperación disciplinada en manos del Tribunal se muestra al instaurar una serie de mecanismos que vienen a articular una respuesta jurídica al incumplimiento por parte del órgano judicial de última instancia de los requisitos exigidos por el TJUE para que aprecie la existencia de un *acte clair*.

Una de las posibles soluciones sería que las partes interesadas apelasen ante el Tribunal

991 Véase WEILER, J.H.H., “The European Court, National Courts and references for preliminary rulings”, EUI working paper 85/203, Florence, 1985. En este artículo, el autor se plantea que en un período de madurez del Derecho de la Unión Europea, como el actual, los órganos jurisdiccionales superiores son los quien progresivamente y sobre la base de un mayor conocimiento del Derecho de la Unión Europea y gracias al afianzamiento de la doctrina del *acte clair* sustituirán a los órganos jurisdiccionales inferiores en el planteamiento de cuestiones prejudiciales. Esta circunstancia permitiría reducir la carga de trabajo del Tribunal.

992 CRUZ BARREIRO, M.C., “National tax sovereignty and EC Fundamental freedoms: the impact of tax obstacles on the internal market”, op. cit., pp. 111: “*Secondly, since the outcome of the case depends on the tax situation of the other Member States, the question arises if, under the overall approach, the same (type of) national provision may be declared discriminatory when applied to cross-border activities in some Member States, but not in the others. In such circumstances a problem of the application of the doctrine of the acte clair would arise from the moment that national courts would have doubts as to whether and in what circumstances similar cases need to be referred to the ECJ*”.

Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo alegando el incumplimiento de las garantías procesales mínimas contenidas en el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades fundamentales⁹⁹³, especialmente el artículo 6.1 del Convenio que regula el derecho a un proceso equitativo. En *Divagsa c. España* de 12 de mayo de 1993, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos considera que no existe una violación del Convenio, ya que el Tribunal Supremo había motivado suficientemente con una expresa mención de la jurisprudencia del TJUE las razones por las que no procedía plantear la cuestión prejudicial al TJUE. Es decir, el control que puede ejercer el Tribunal Europeo de Derechos Humanos es puramente formal, comprueba que la decisión de no plantear la cuestión prejudicial está suficientemente motivada y no es arbitraria⁹⁹⁴. Incluso, aún cuando el órgano jurisdiccional nacional no plantee la cuestión prejudicial motivando su decisión en que el Derecho de la Unión Europea no es aplicable al caso concreto, el Tribunal ha concluido en *Predil Anstal c. Italia* de 8 de junio de 1999 que dicha decisión no sería arbitraria: “*En l’espèce, la Cour constate que, dans son arrêt du 14 décembre 2004, la Cour suprême a refusé de saisir la CJCE considérant que l’interprétation de cette directive ne soulevait aucun doute vue la jurisprudence nationale au moment des faits. La Cour considère, dès lors, que la motivation de l’arrêt rendu par la Cour suprême est suffisante aux fins de l’article 6 § 1 de la Convention, l’interprétation des dispositions litigieuses échappant, en l’occurrence, à la compétence de la Cour*”. La reciente sentencia *Ullens de Shooten et Rezabank c. Belgique* de 20 de

993 PARILLO, K.A., “News Analysis: Does the *Acte Clair* Doctrine help or hinder integration of EU Tax Law”, *Worldwide Tax Daily*, 83-2, 2012, pp.1-4; En este mismo sentido, WATTEL, P.J., “Köbler, CILFIT and Welthgrove: we can’t go on meeting like this”, *CMLR*, n° 41, pp. 177-190.

994 COUTRON, L., “L’irénisme des cours européennes. Rapport introductif”, op. cit., pp. 19 : « *Dans ces conditions, les organes de la Convention européenne des droits de l’homme ne peuvent se livrer qu’à un contrôle purement formel tiré de l’existence d’une motivation du non-renvoi à la Cour de Justice, sans être en mesure d’en apprécier la pertinence* ». Vid. *Canela Santiago c. Espagne* de 4 de octubre de 2001 : « *En l’espèce, la Cour observe que le Tribunal suprême, après avoir examiné de manière exhaustive la jurisprudence de la Cour de justice concernant le renvoi d’une question préjudicielle en application de l’article 177 du Traité C.E.E. et, notamment, le fait que l’obligation de renvoi n’était pas absolue, dès lors qu’il ne subsistait aucun doute quant à la réponse à fournir, a estimé de manière raisonnée que les questions préjudicielles soulevées par le requérant ne portaient pas directement sur l’interprétation du règlement communautaire 3904/92, mais relevaient de son champ de compétence* ». En esta línea, podemos citar *Michaud c. France* de 6 de Diciembre de 2012.

septiembre de 2011 impone al órgano jurisdiccional nacional una obligación de motivar expresamente su decisión de no plantear la cuestión prejudicial, sin que el Tribunal Europeo pueda entrar a valorar si la motivación es razonable⁹⁹⁵. Si al retraso en emitir sentencia de este Tribunal Europeo de Derechos ⁹⁹⁶, unido a las dificultades de demostrar que el órgano nacional de última instancia no ha motivado suficientemente su decisión de no plantear la cuestión prejudicial⁹⁹⁷, desaconsejarían emplear este mecanismo. Algunos autores interpretan que si bien hasta la fecha, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no ha entrado en la sustancia fiscal limitándose a un análisis formal, ciertos recientes pronunciamientos pueden abrir un cambio de tendencia hacia una revisión de la normativa fiscal a la luz de los derechos reconocidos en la Convención⁹⁹⁸. Quizás la incorporación de la Unión Europea al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades fundamentales puede hacer cambiar esta línea jurisprudencial, permitiendo que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos pueda entrar en el fondo de los motivos alegados por el órgano jurisdiccional nacional⁹⁹⁹.

El segundo mecanismo, sería la aplicación de la doctrina *Köbler*¹⁰⁰⁰, en la que el TJUE

995 Vid., apartado 60: “Ainsi, l’article 6 § 1 met dans ce contexte à la charge des juridictions internes une obligation de motiver au regard du droit applicable les décisions par lesquelles elles refusent de poser une question préjudicielle, d’autant plus lorsque le droit applicable n’admet un tel refus qu’à titre d’exception”.

996 PARILLO, K.A., “News Analysis: Does the *Acte Clair* Doctrine help or hinder integration of EU Tax Law”, op. cit., pp. 2: “However, Reimer said he wouldn’t advise a client to go that route because ECHR’s mission is to focus on very harmful human rights violations rather than to review small, daily problems in a tax dispute. He also noted the overload of pending cases (100,000 at the beginning of 2010) and the slow pace at the ECHR”.

997 COUTRON, L., “L’irénisme des cours européennes. Rapport introductif”, op. cit., pp. 27 : « À ce jour, la possibilité de contester devant la Cour E.D.H. le refus d’une juridiction nationale d’interroger à titre préjudiciel la Cour de justice ressemble à s’y méprendre à un miroir aux alouettes ».

998 En relación con el Asunto *Riener v. Bulgaria* de 23 de mayo de 2006, en el que se condena a Bulgaria por una normativa fiscal que impedía abandonar este país a un director de una compañía búlgara hasta que sus impuestos fueran abonados, podría albergarse esperanzas de una revisión más en sustancia de la normativa fiscal. Vid. DOURADO, A.P. And PISTONE, P., “Looking beyond Cartesio: reconciliatory interpretation as a tool to remove tax obstacles on the exercise of the Primary Right of Establishment by companies and other legal entities”, *Intertax*, Vol. 37, Issue 6/7, pp. 345: “However, the recent judicial trend of the European Court of Human Rights – which decided a number of direct tax cases in the past three years – seems to show some degree of openness to taxes, or at least with respect to some problems arising in our field”.

999 Ibid., pp. 27.

1000 Asunto C-224/01, *Köbler*, Rec. 2003 I-10239; Asunto C-173/03, *Traghetti*, Rec. 2006 I-05177.

abrió la puerta a accionar el mecanismo de la responsabilidad patrimonial del Estado Miembro por infracciones del Derecho de la Unión, en los supuestos en los que los órganos nacionales de última instancia incumplan los requisitos CILFIT y no planteen la cuestión prejudicial. Una de las objeciones que se pueden plantear a la doctrina *Köbler* es que podría afectar al principio de la cosa juzgada, sin embargo el propio Tribunal se encarga de justificar la separación del expediente de responsabilidad patrimonial de la revisión judicial¹⁰⁰¹. De los requisitos introducidos en *Francovich*¹⁰⁰² para activar este mecanismo de la responsabilidad patrimonial, el que sería más complicado de demostrar en los supuestos de “*acte clair*” sería el relativo a una violación suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión Europea, partiendo de las críticas que hemos ya mencionado del *case law* fiscal¹⁰⁰³. No sólo no resulta difícil probar esta circunstancia, sino que además encuentra escollos prácticos en su aplicación, como en *Molter*¹⁰⁰⁴, en el que la Corte de Primera Instancia se declara incompetente para pronunciarse sobre la responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea en el supuesto en el que el órgano jurisdiccional alemán haya incumplido su obligación de plantear la cuestión prejudicial. En *Traghetti del Mediterraneo*¹⁰⁰⁵ el Tribunal se opone a una normativa italiana que limitaba los casos de responsabilidad patrimonial del Estado exclusivamente a los casos de dolo o culpa grave del juez de última instancia que no hubiese planteado la cuestión prejudicial cuando hubiese sido necesario. Siempre que se cumplan los tres requisitos *Francovich* – atribución de derechos a los particulares, la violación esté suficientemente caracterizada y la existencia de la relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas – se puede activar el mecanismo de responsabilidad patrimonial del

1001 Sentencia *Köbler*, antes citada, apartado 39.

1002 Asuntos Acumulados C-6/90 y C-9/90, *Francovich y Bonifaci*, Rec 1991 I-05357, apartado 40.

1003 ZALASINSKI, A., “Acte Clair, Acte Éclairé and EC Judicial protection in the field of Direct taxation (With references to the Polish judicial system)”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, pp. 365: “An erroneous application of earlier case law dealing with the same question of Law may be difficult to characterize as a sufficiently serious breach of Law”.

1004 Auto resuelto en el Asunto T-141/09, *Molter*, [todavía no publicado] de 12 de agosto de 2009, apartados 13-15.

1005 Asunto C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*, Rec. 2006 I-5177.

Estado, sin que pueda excluirse como pretendía la legislación italiana las violaciones que fueran resultado de una interpretación de las normas jurídicas o de una apreciación de los hechos y de las pruebas efectuadas por el órgano jurisdiccional de última instancia.

El tercero de los mecanismos coactivos que podría emplearse contra el incumplimiento por parte del órgano jurisdiccional de última instancia de plantear la cuestión prejudicial, podría ser la posibilidad que la Comisión inicie el procedimiento de infracción contra el Estado Miembro¹⁰⁰⁶ en virtud del artículo 258 TFUE¹⁰⁰⁷. Incluso, en el caso que la Comisión no iniciase dicho proceso de infracción, las partes podrían impugnar dicha inacción ante el Tribunal General, en virtud del artículo 265, párrafo tercero del TFUE, siempre que demuestren un derecho subjetivo que se obtendría con la apertura del proceso de infracción¹⁰⁰⁸. En Suecia, dado el escaso número de cuestiones prejudiciales planteadas, la Comisión inició un procedimiento de infracción contra dicho Estado, que no prosperó ya que el 1 de julio de 2006, se aprobó una ley en dicho país que obligaba al órgano jurisdiccional de última instancia a justificar expresamente su negativa a plantear la cuestión prejudicial¹⁰⁰⁹.

1006 SCHMAUCH, M., “Lack of preliminary ruling as an infringement of article 234 EC?”, *European Law reporter*, vol. 11, 2005, p. 445. En el Asunto C-154/08, *Comisión vs. España*, Rec. 2009 I-00187, apartados 64-65. España trata de oponerse al recurso de incumplimiento planteado por la Comisión, alegando que se había producido una infracción del artículo 234 CE, al no plantear la cuestión prejudicial el Tribunal Supremo cuando debió de haberlo hecho. Dado que la Comisión señaló que su recurso no contempla la infracción del artículo 234 CE por el Reino de España, el TJUE no aprecia la excepción de inadmisibilidad planteada por este Estado miembro.

1007 La propia Comisión se ha mostrado reacia a usar este mecanismo. Véase COUTRON, L. “L'irénisme des cours européennes. Rapport introductif”, op. cit., pp. 37 : « ...La Commission ne croyait pas que la mise en œuvre de cette procédure soit le moyen approprié pour aboutir à une application correcte de l'article 267 TFUE ».

1008 PARILLO, K.A., “News Analysis: Does the *Acte Clair* Doctrine help or hinder integration of EU Tax Law”, op. cit., pp. 2: “If the Commission refuses, the individual might under some conditions be able to sue the Commission before the European Court of First Instance under article 265, paragraph 3 of the TFEU, for failure to act. That provision states that any natural or legal person may complain to the court that an institution, body, office or agency of the Union has failed to address to that person any act other than a recommendation or an opinion. However, the person would have to show an individual right to a positive decision on opening an infringement procedure”.

1009 BROKELIND, C., “The *Acte clair* doctrine arising from the ECJ’s direct tax case law from a Swedish perspective: use or misuse?”, en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, pp. 457.

Como hemos visto, a la estrategia inicial del “*give and take*” que se funda sobre un cumplimiento espontáneo y voluntario de la doctrina del *acte clair*, se le añaden una serie de medidas o mecanismos coactivos que deben forzar a los órganos jurisdiccionales nacionales de última instancia a plantear la cuestión prejudicial y aplicar correctamente los presupuestos de la excepción procesal que implica el *acte clair*. Los mecanismos coactivos antes enunciados jerarquizan la relación entre los tribunales nacionales y el TJUE, imponiendo las correspondientes “sanciones” en los casos en los que no se interponga la correspondiente cuestión prejudicial, al entenderse incorrectamente que se está en presencia de un *acte clair*. Sin embargo de la exposición realizada en este epígrafe, podemos concluir como lo hace COUTRON, con cierta desilusión por la escasa efectividad de estas “sanciones”: “*Les droits européens ne semblent pas avarés de solutions permettant au justiciable éconduit par une juridiction nationale de surmonter son refus refus d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel. Il reste que cette profusion de remèdes pourrait bien n'être qu'illusoire et manquer singulièrement d'effectivité*”¹⁰¹⁰. A salvo de las propuestas de reforma de los Tratados, difícilmente previsibles, que introduzcan un recurso de los particulares ante el TJUE en el que cuestionen la decisión de los órganos jurisdiccionales de última instancia de no plantear la cuestión prejudicial, lo que sí es exigible al Tribunal es una mayor claridad en su jurisprudencia, que permita identificar líneas generales que pueden justificar la aplicación de la doctrina del *acte clair*¹⁰¹¹.

1.6. Conclusión

El Modelo vertical que entraña la cuestión prejudicial se sostiene en la concepción de este

1010 En esta línea se expresa JACQUÉ, J.P., “Conclusions”, en COUTRON, L., *L'obligation de renvoi préjudiciel à la Cour de justice: une obligation sanctionnée?*, Bruylant, 2014, pp. 497: «*si les voies existantes en droit de l'Union pour sanctionner le refus de faire recours au renvoi préjudiciel sont nombreuses, leur usage et leur efficacité sont douteuses* ».

1011 Ibid., pp. 502.

mecanismo procedimental como una vía que permite declarar que la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea. Para asegurar tan importante cometido, el TJUE vela por la salvaguardia del principio de tutela judicial efectiva, es decir, los sistemas jurisdiccionales de los Estados miembros deben garantizar que los sujetos privados o particulares puedan plantear en sus instancias procesales sus dudas sobre la compatibilidad del Derecho de la Unión Europea con la normativa nacional. Esta importante misión de la cuestión prejudicial provoca como efecto inmediato que el TJUE asuma respecto a los tribunales que plantearon la cuestión prejudicial una posición en la cúspide del Poder Judicial Europeo. Si bien, no se puede hablar de la existencia de una jerarquía entre el Tribunal y los tribunales nacionales, lo cierto es que progresivamente surgen una serie de facultades discrecionales en manos del TJUE que estructuran el procedimiento del artículo 267 TFUE. Estas facultades discrecionales se despliegan en relación con la admisibilidad de cuestiones prejudiciales y la limitación de los efectos temporales de las sentencias.

El control de admisibilidad de las cuestiones presentadas - la determinación de si se está ante un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 267 TFUE, si es una cuestión hipotética, si el supuesto fáctico es suficientemente claro demuestra que es el TJUE quien tiene la última palabra. Aunque existe una actitud pro-activa a admitir las cuestiones prejudiciales planteadas, por el juego que despliega la presunción de relevancia (casos como *Telemarsicabruzzo* serán difíciles que se produzcan), el Tribunal ha manejado las causas de inadmisibilidad ejerciendo un amplio poder discrecional y atendiendo al caso concreto, con el consiguiente menoscabo de la seguridad jurídica. En relación con la limitación de los efectos temporales de las sentencias, que en materia de fiscalidad directa aún no se ha producido, el TJUE también detenta un gran poder discrecional, sin límites.

La salvaguardia de un modelo vertical genera una serie de resistencias por parte de los sistemas jurisdiccionales nacionales. La protección de la cuestión prejudicial presentada frente a interferencias o injerencias de otros órganos judiciales jerárquicamente

superiores conlleva que determinadas normas nacionales que establecen cómo se articula el sistema de recursos no puedan ser aplicadas al obstaculizar el diálogo juez remitente-TJUE. En un modelo de múltiples lealtades, al que están sujetos los tribunales nacionales que plantean la cuestión prejudicial, se hace necesario proteger la vía de acceso al TJUE, que puede convertirse en un aliado fundamental, contra determinadas líneas jurisprudenciales adoptadas por tribunales superiores jerárquicamente.

Por último un modelo vertical, como el que hemos analizado, estaría incompleto si no existiese un régimen sancionador. Si bien, estas posibles “sanciones” que pueden imponerse ante el incumplimiento por parte de los órganos de última instancia de los presupuestos que exige la doctrina del “acte clair” , son débiles y carecen de una adecuada efectividad.

CAPÍTULO SEGUNDO

UN MODELO CONSTRUCTIVO

2.1. Introducción

Mientras la cooperación disciplinada introduce elementos que jerarquizan la relación entre los órganos nacionales y el TJUE, en este capítulo, observamos como el modelo procesal que instaura la cuestión prejudicial se pliega a una idea clara: avanzar en la construcción del Derecho de la Unión Europea, impulsando el Tribunal su propia agenda de integración.

En el epígrafe 2.2. nos detendremos a profundizar en los fundamentos de la cooperación constructiva, es decir las razones por las cuales, la cuestión prejudicial se convierte en el instrumento idóneo para que el TJUE prosiga su labor en el campo de la integración negativa. La cooperación constructiva nos obliga a cuestionarnos el rol del TJUE en la fiscalidad directa europea, a enjuiciar el supuesto "activismo" de este Tribunal. No se puede concebir la cooperación constructiva, sino asumimos el rol activo del TJUE en la progresiva afirmación del mercado interior.

En el epígrafe 2.3. se encarga de desgranar cuáles son esas facultades discrecionales que en el campo de la fiscalidad directa nos permiten sostener que el modelo procesal instaurado en el artículo 267 del TFUE se adecua a la consecución de una mayor integración. Si en la cooperación disciplinada, la existencia de facultades discrecionales a manos del Tribunal jerarquizaba la relación con los órganos jurisdiccionales remitentes, en la cooperación constructiva, por el contrario, el TJUE se arroga de facultades

discrecionales como agente activo en el proceso de integración o armonización europea. Dos son estas facultades discrecionales en poder del TJUE. En primer lugar, la reformulación de las cuestiones prejudiciales, y en segundo lugar, los supuestos en los que el Tribunal interpreta normativa nacional que se remite al Derecho de la Unión Europea (*renvoi*).

Por último, en el epígrafe 2.4., constatamos que pese a la existencia tanto de este modelo de cuestión prejudicial, vertical y constructivo en el que el Tribunal opera en el campo de la fiscalidad, las cuestiones prejudiciales presentadas por los *repeat-players* en materia fiscal no cesan de presentarse e incluso aumentan en número, garantizando la supervivencia del mecanismo del artículo 267 TFUE.

2.2. Fundamentos de la cooperación constructiva

La cooperación constructiva, entendida como una serie de facultades discrecionales que el TJUE dispone en el marco de la cuestión prejudicial a los efectos de avanzar en el sendero de la integración, se apoya en la consideración del TJUE como una institución activa en la integración fiscal europea. Es decir, el TJUE tiene el deber de interpretar el Derecho de la Unión Europea con el fin de cumplir los objetivos allí descritos.

La consecución de un Derecho Fiscal de la Unión Europea, que permita eliminar los obstáculos a la consecución del mercado interior de una manera eficaz no es un objetivo generalmente compartido por todos los Estados miembros. Es más, la idea de una soberanía fiscal compartida con la Unión despierta en muchas ocasiones una clara hostilidad por parte de los Estados miembros¹⁰¹², ya que el campo de la fiscalidad constituye uno de los atributos indiscutibles de la soberanía nacional. Esta hostilidad se

¹⁰¹² MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., pp. 12: “*Les États membres peuvent notamment être hostiles, par principe, à ce qu'une souveraineté fiscale concurrente de la leur soit exercée par l'Union européenne. Ils deviennent même, parfois, les contestataires les plus résolus de l'Europe fiscale*”.

manifiesta en la existencia de un claro obstáculo político al proceso de armonización fiscal: la regla de la unanimidad, de facto, supone la existencia de un derecho de veto¹⁰¹³. Los intentos de modificar esta regla y aplicar en la fiscalidad la regla de la mayoría simple o cualificada ha contado siempre con la oposición expresa del Reino Unido, por lo que a fecha de hoy, el TFUE sigue estableciendo esta regla de la unanimidad. La existencia de este obstáculo político a la integración fiscal que supone la regla de la unanimidad implica que sea el TJUE quien hasta la fecha se ha encargado mediante la llamada integración negativa de eliminar los obstáculos que impiden la consecución del mercado interior. No obstante, y tal como algunos autores ponen de manifiesto la actual crisis económica ha abierto la puerta a nuevas formas de integración positiva, como la cooperación reforzada (artículos 20 TEU y 326, 334 TFUE), y a nuevos agentes a los efectos de lograr una mayor integración fiscal¹⁰¹⁴. La integración negativa que realiza el TJUE abre el polémico debate sobre el “*activismo judicial*”¹⁰¹⁵. Sin embargo, a nuestro modo de ver, la actuación del TJUE no puede interpretarse como una extralimitación en sus funciones de tribunal, sino como el cumplimiento de las funciones que el Tratado le encomienda como “*institutional actor*” en el proceso de integración¹⁰¹⁶. En el campo de la

1013 Ibid., pp. 13: “*Pour ce faire, ils ont instauré une procédure nécessitant que les actes de droit communautaire dérivé soient adoptés à l’unanimité, cette unanimité étant alors conçue comme un droit de veto*”.

1014 SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D., “General Report” en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, 2014, pp. 2: “*The economic crisis, as well as the need to assure state revenues in a growingly globalized economy with fast-moving corporations that swiftly adapt to the most tax-friendly environments, has forced European governments to put fiscal policy on the negotiating table. As a result, we are beginning to witness the birth of a new era of EU tax legislation, considerably more ambitious than its discrete predecessor, but also full of interpretative challenges ahead*”; PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscal policy: a legal perspective*, op. cit., pp. 320: “*The thesis concludes by showing that, notwithstanding the efforts of the CJEU that has risen as the key player pushing for integration in the area of the tax policy, it has been the recent financial crisis which has spurred both fiscal and tax integration. The crisis has, however, drawn out, besides new legal alternatives for further fiscal integration, new key players in the fiscal policy making arena*”.

1015 Una de las voces más críticas al llamado activismo del TJUE ha sido RASMUSSEN, H.. Puede consultarse su trabajo en *On Law and Policy of the European Court of Justice*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 1986.

1016 Recientemente han sido publicados trabajos que tratan superar el debate doctrinal sobre si la actuación del Tribunal supera los límites de la función judicial encomendada en el Tratado, o si por el contrario el empleo de una interpretación meta-teleológica legitima la actuación del TJUE. Así la calificación del Tribunal como “*institutional actor*”, importada de la ciencia política, puede ofrecer un

fiscalidad directa, encontramos dos razones que justificarían el comportamiento del TJUE en su manera de resolver los asuntos planteados.

En cuanto a la primera, la integración negativa que realiza el Tribunal se fundamenta en la interpretación meta-teleológica de los Tratados, que consiste básicamente en el empleo de criterios dinámicos y sistemáticos¹⁰¹⁷. Mediante las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, el TJUE se coloca como un agente de la integración europea revisitando los objetivos recogidos en los Tratados a los efectos de adaptarlos a las nuevas necesidades¹⁰¹⁸. Así PESCATORE¹⁰¹⁹, citando a OPHÜLS, comparte esta idea de que la interpretación teleológica actualiza los objetivos contemplados originariamente en los Tratados: *“Avant tout je en crois pas qu’il y ait une contradiction entre l’interprétation téléologique, ou dynamique, et la volonté des Parties contractantes. Bien au contraire, la volonté des Parties avait précisément pour but de créer un processus progressif qui devait aller en se développant. Si la Cour de Justice progresse sur cette voie elle en fait pas que remplir la volonté des États contractants telle qu’elle a existé depuis le début”*. Es por ello, que no se puede hablar de de la existencia de

marco más idóneo para comprender la labor del Tribunal. En este intento, citamos HORSLEY, T., “Reflections on the role of the Court of Justice as the motor of European integration: legal limits to judicial lawmaking”, *CML Rev*, 50, Issue 4, 2013, pp. 931-964.

1017 LENAERTS, K. and GUTIÉRREZ-FONS, J.A., “To say what the Law of the EU is: Methods of interpretation and the European Court of Justice”, op. cit., pp.26 y 27: *“However, as mentioned above, a purely textualist approach does not suffice to interpret, in a complete and consistent fashion, the provision of the Treaties which are open texture. Moreover, where various linguistic versions of a legislative act of the EU are inconsistent, the ECJ may not endorse a textualist approach without calling into question the principle according to which all 24 official languages of the Treaties had wished the ECJ to act merely as ‘the mouthpiece of the law’. However, it is safe to say that such a limited role is incompatible with the mission with which the authors of the Treaties entrusted the ECJ, namely that of ensuring that ‘in the interpretation and application of the Treaties the law is observed”*. Sobre los criterios dinámicos y sistemáticos que articulan la interpretación meta-teleológica del Tribunal (el telos en contexto), Véase BENGOTXEA, J., *The legal reasoning of the ECJ*, op. cit., pp. 243 y ss.

1018 No obstante, en determinadas ocasiones, algunos autores se han mostrado cautos con las posturas doctrinales que simplifican la actividad hermenéutica del Tribunal a un puro “telos” sin límites o condicionantes. En relación con la libertad de circulación de mercancías, y *Dassonville*, cfr. las críticas en WEILER, J.H.H., “The constitution of the Common Market Place: text and context in the evolution of the free movements of goods”, en CRAIG, P. and DE BURCA, G. (Eds.), *The Evolution of EU law*, 1º Edición, Oxford University Press, Oxford, 1999, pp. 349-376.

1019 PESCATORE, P., “Les objectifs de la Communauté Européenne comme principes d’interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice”, op. cit., pp. 325-326.

un “*judicial activism*” en manos del TJUE, ya que tal como señala TRIDIMAS, el predominio de criterios teleológicos de interpretación justifica que el Tribunal oriente su jurisprudencia a la consecución de una integración europea¹⁰²⁰. La interpretación teleológica basada en los objetivos contemplados en el Preámbulo o en los Tratados es una interpretación jurídica, una interpretación que pertenece al campo del Derecho y no a la política¹⁰²¹. En la fiscalidad directa, y tal como señala GUTMANN, el Tribunal ha realizado construcciones doctrinales, que si bien no se desprenden de la literalidad de los Tratados, se encuadran en esta interpretación extensiva actualizadora de los objetivos contenidos en los Tratados¹⁰²². Los Tratados están imbuidos de una teleología clara, no

1020 TRIDIMAS, T., “The Court of Justice and Judicial activism”, *E.L. Rev.*, nº 21 (3), 1996, pp.199-210. Vid. pp. 210: “No persuasive argument has been made, however, that in its case law the Court has exceeded its powers. There may be cases where the Court’s reasoning can be criticised, cases where one may disagree with the result reached by the Court, or areas of law where the case-law is inconsistent. But it is not correct to say that, by having regard to the objectives of the Treaty which seeks to further integration, the Court oversteps its power as a judicial body”. Asimismo, WEILER, J.H.H., “The Court of Justice on trial (review essay of Hjalte Rasmussen: On Law and Policy in the European Court of Justice”, *CMLR*, nº 24, 1987, pp.555-589. Vid. pp.570: “The Court as guardian of the Treaties (and here I reveal elements from my own theory of interpretation) has, of course within proper limits, a huge responsibility in not allowing that vision an ideal, as incorporated into the Treaties establishing the European Communities, to be destroyed by contingent political and social negative inputs”.

1021 DEHOUSSE, R., *La Cour de Justice des Communautés européennes*, Montcherestien, Paris, 1997, pp. 115: “En premier lieu, il convient de noter que la Cour a toujours en soin de présenter ses analyses, même les plus audacieuses, comme le fruit d’une interprétation de la règle de droit. Certes, elle a privilégié une interprétation téléologique – donc fatalement créatrice – du traité, en s’appuyant sur le préambule et les dispositions relatives aux objectifs de la Communauté. Toutefois, même dans les plus extrêmes, c’est toujours de l’esprit du traité qu’elle a fait découler ses constructions juridiques”...En pp. 117, « Le langage qu’elle parle est celui du droit...De ce fait, il est plus difficile de lui reprocher de vouloir jouer un rôle politique : en apparence, c’est le traité qui légitime ses décisions » ; CAPPELLETTI, M., Is the European Court running wild ?, *European Law Review*, nº 12, 1987, pp. 9 : « I have no difficulty in admitting that Rasmussen is right in seeing the European Court’s vision as one of furthering European integration. Contrary to Rasmussen, however, I am convinced that such a vision, far from being arbitrary, is fully legitimate, for it is rooted in the text, most particularly in the Preamble and the first Articles of the EEC Treaty...Thus in France, as well as in Germany, in Italy, and elsewhere--and of course in the U.S.A.--the general clauses and/or preamble provisions of the Constitutions are now considered as a statement of legal norms which, although usually prescribing programmes of future action, are legally binding in the sense that state action contrary to them, or undue delay or inertia in their implementation, can be judicially sanctioned as contrary to the constitutional mandate. Similarly, it seems perfectly legitimate for the European Court to rely upon the Treaty’s Preamble and first Articles, which state the “principles” and purposes of the Community and are part of “the law” that the Court has the mission to enforce (Article 164) ».

1022 GUTMANN, D., “Some theoretical thoughts on Judicial Power and Tax Law, with a particular focus on the ECJ”, en HINNEKENS, L. and HINNEKENS, P. (Eds.), *A Vision of Taxes within and outside European borders*, Kluwer, 2008, pp.493: “The Court has built upon the freedoms an important body of case-law, for instance concerning the comparability of situations of residents and non-residents, which

son textos acabados, y por tanto requieren de una interpretación pro-integración que el TJUE se encargará de suministrar para garantizar la efectividad del Derecho de la Unión Europea.

En segundo lugar, la estructura de la división de poderes en el seno de la Unión Europea, hace que mientras que el brazo legislativo y ejecutivo descansa tanto en instituciones supranacionales como intergubernamentales que permiten llegar un balance a la hora de la toma de decisiones, el brazo judicial representado por el TJUE es una institución exclusivamente supranacional. Esto hace que no existan contrapesos de tipo intergubernamental que frenen las decisiones tomadas por el Tribunal¹⁰²³. Esta ausencia de cortapisas es lo que ha permitido que el TJUE afirme que los Tratados otorgan derechos a los ciudadanos directamente. La adopción de un lenguaje de derechos y la consagración del principio de tutela judicial efectiva que fundamentan la cuestión prejudicial no pueden calificarse como señala DAWSON de “activismo”, pues es lo que todo tribunal debe hacer: reconocer derechos a los ciudadanos¹⁰²⁴. Tal como hemos señalado en otras partes de esta obra, la transformación del mecanismo del artículo 267 TFUE en un procedimiento orientado a la tutela de los derechos de los ciudadanos, revisando la adecuación al Derecho de la Unión Europea de la normativa nacional, sella

cannot be related to the text of the Treaty at all... I would therefore argue that the Court has definitely used its power extensively and has gone beyond the frame of the literal implementation of the EC Treaty. However, this extensive use of its power does not seem abusive to me (although I do not always agree with the technical solutions) because it is compatible with a legal theory according to which judges can legitimately interpret the texts they implement by referring to unwritten rules or principles, or to the spirit of the legislation”.

1023 Sobre este enfoque, Vid. HÖRETH, M., “The least dangerous branch of European governance? The European Court of Justice under the checks and balances doctrine”, in DAWSON, M., DE WITTE, B. and MUIR, E. (Eds.) *Judicial Activism at the Court of Justice*, Edward Elgar Publishing, 2013, pp. 32-54. Asimismo, en HORSLEY, T., “Reflections on the role of the Court of Justice as the motor of European integration: legal limits to judicial lawmaking”, op. cit., pp. 943: “As political scientists have demonstrated, the ECJ is relatively well insulated from external attack. There are few effective so-called courts curbing measures that operate to restrain the exercise of its competence. In particular, Member State governments are unable easily to reverse or suspend the effects of judicial decisions”.

1024 DAWSON, M., “The political face of judicial activism: Europe's law-politics imbalance”, in DAWSON, M., DE WITTE, B. and MUIR, E. (Eds.) *Judicial Activism at the Court of Justice*, Edward Elgar Publishing, 2013, pp. 11-30. Vease pp. 11: “By allowing individuals to enforce rights under EU law directly, the EU Courts are not engaged in activism, rather they are doing precisely the same as judges the world over: giving individuals access to the law”.

una alianza entre el Tribunal y los ciudadanos, que aleja toda idea de “activismo”¹⁰²⁵. Esta clara naturaleza instrumental de los derechos subjetivos se observa en los primeros pronunciamientos que versan sobre la fiscalidad directa (*Avoir Fiscal*¹⁰²⁶, *Biehl*¹⁰²⁷ y *Schumacker*¹⁰²⁸). En conclusión, la no existencia de frenos intergubernamentales cualifica al Tribunal como una institución puramente supranacional pro-integración europea que vela por la protección de los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga al individuo en el espacio europeo¹⁰²⁹.

A las evidentes críticas sobre la ausencia de legitimidad democrática en la actividad del Tribunal, la respuesta es clara: el Tribunal es la institución mejor posicionada para hacer frente a los desafíos del mercado interior y lograr la plena aplicación de las libertades fundamentales de circulación¹⁰³⁰. No podemos compartir, por tanto, la opinión de ciertos

1025 Sobre esta alianza que genera una intergración por los cauces del Derecho, Vid DEHOUSSE, R., *La Cour de Justice des Communautés européennes*, op. cit., pp. 80 : « *La dépossession du législateur a d'ailleurs été renforcée par l'alliance entre la Cour et les particuliers. La combinaison d'une interprétation large des dispositions du Traité et d'un usage novateur du mécanisme de renvoi préjudiciel de l'article 177, transformé en instrument de contrôle de l'action des autorités nationales, a en effet permis aux personnes privées de jouer un rôle sans équivalent dans les enceintes internationales classiques* ». En este mismo sentido se expresa LENAERTS, K., « *Some thoughts about the interaction between judges and politicians in the European Community* », op. cit., pp. 11 : « *Despite its initial appearance, the activism of the Court of Justice did not consist in the finding that political action had become superfluous. Rather, the activism became the inevitable consequence of recognizing the direct effect of those provisions, thereby inviting interested private parties everywhere in the Community to claim their rights arising under them. This in turn led to a concomitant number of requests for a preliminary ruling* ».

1026 Asunto C-270/83, *Commission v. Francia* (“*Avoir Fiscal*”), Rec. 1986 273.

1027 Asunto C-175/88, *Biehl*, Rec. 1990 I-1779.

1028 Sentencia *Schumacker*, antes citada.

1029 Compartimos de esta manera la visión del Tribunal como “institutional actor” en HORSLEY, T., “*Reflections on the role of the Court of Justice as the motor of European integration: legal limits to judicial lawmaking*”, op. cit., pp. 941: “*The Court of Justice, it is submitted, should be analysed, first and foremost, as a Union institution alongside the Union's political organs. It is not simply a political actor, but an institution of the Union together with, inter alia, the Council, Commission and Parliament. Through its own decision to transform the EU legal order, the ECJ has effectively created a role for itself as a leading policymaker in European intergration with competence to adjudicate in a direct and immediate sense on the outer limits of EU law...Indeed, for structural reasons discussed below, there is a strong argument that the Court of Justice is actually the most powerful supranational policymaking institution*”. Entiende este autor, que la consideración del Tribunal como actor institucional lleva aparejado el sometimiento a una serie de límites al *Union policymaking* contenidos en el Tratado.

1030 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., *Towards Corporate Tax harmonization in the European Community*, op. cit., pp. 286: “*By being too activist in the field of company taxation, the Court risks undermining its legitimacy because it would be quashing the tax choices made by democratically elected parliaments. By*

sectores doctrinales, muy críticos con la labor del Tribunal en la fiscalidad directa, que incluso llegan a solicitar una reforma de los Tratados con el objeto de excluir la materia fiscal del ámbito de la cuestión prejudicial¹⁰³¹. El nexo de la cuestión prejudicial con la tutela de los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga al individuo, y que en materia fiscal se refleja fundamentalmente en la lucha contra la discriminación y el afianzamiento de las libertades fundamentales de circulación, legitima la labor que el TJUE realiza mediante la cuestión prejudicial. No obstante, y como hemos denunciado en otras partes de esta obra, el estilo lacónico¹⁰³², los llamados “*open-ended cases*”, las asimetrías o inconsistencias que introducen elementos de gran inseguridad jurídica generan desconfianza hacia la labor del Tribunal, siendo necesario aumentar la calidad técnica de las sentencias que resuelven cuestiones prejudiciales.

2.3. Las herramientas de la cooperación constructiva

En este marco, la cooperación constructiva se articula en torno a dos herramientas que le permiten al Tribunal avanzar en su senda de integración: la facultad de reformular las

not being activist enough the Court also risks letting down those European Companies and citizens that are discriminated against the Member States, the idea of a common market underlying the EC Treaty and the faith of citizens in the role of judges as a counterweight to the legislature when there are malfunctions in the latter”.

1031 MUTÉN, L., “The effects of ECJ rulings on Member States' Direct Tax Law”, op. cit., pp. 31: “Community law must be changed to include a strict rule that tax cases are not for the Court to deal with”; ELWES, S., “the internal Market versus the right of Member States to levy Direct Tax – A Clash of Fundamental Freedoms”, *Intertax*, Vol. 41, Issue 4, pp. 15-26. Esta autora se muestra muy crítica con la integración negativa emprendida por el TJUE en el campo de la fiscalidad directa, cfr. pp.19: “*In relation to direct tax, the CJEU is through a questionable use of the preliminary reference procedure trying to harmonize direct tax law in the EU, which cannot be achieved legitimately through the Treaties. The CJEU is a court, and not a legislative body, and yet it has the power through making preliminary rulings addressed to national courts to indirectly affect national tax law passed by the national legislature”.*

1032 WEILER, J.H.H., “Epilogue: The Judicial Après Nice” in *The European Court of Justice*, op. cit., pp. 225: “*The Court should abandon the cryptic, Cartesian style which still characterizes many of its decisions and move to the more discursive, analytic and conversational style associated more with the common law world--though practiced by others as well, notably the German Constitutional court. As noted above, especially in its Constitutional jurisprudence, it is crucial that the Court display in its judgments that national sensibilities were fully considered and taken into account. And it must amply explain and reason its decisions if they are to be not only authoritarian but also authoritative. The Cartesian style with its pretense of logical legal reasoning and inevitability of results is not conducive to a good conversation with national courts”.*

cuestiones prejudiciales planteadas, y el poder que tiene el TJUE para interpretar normativa nacional que se remite al Derecho de la Unión Europea. El término “constructivo” no es nuevo, ya que algunos autores, en relación con la reformulación de cuestiones prejudiciales, la han calificado como una muestra de cooperación constructiva (“*coopération constructive*”¹⁰³³).

Al igual que ocurría con las facultades discrecionales que el Tribunal disponían en el marco de la cooperación vertical, tampoco cabe interponer ningún tipo de recurso por parte del órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial contra el ejercicio de estas facultades de la cooperación constructiva. En otras palabras, contra una reformulación adoptada por el Tribunal de una cuestión planteada, que por ejemplo se aparta completamente de lo que le preguntaba el órgano remitente, no cabe ningún tipo de recurso.

2.3.1. La reformulación de las cuestiones prejudiciales

Si nos situásemos en un plano teórico de estricta cooperación de igual a igual entre el órgano jurisdiccional nacional y el TJUE, en los casos en los que existieran dudas sobre la cuestión planteada, o se entendiera que la pregunta del órgano jurisdiccional no es pertinente, el TJUE debería en aplicación del artículo 101 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia (ex. artículo 104.5 de las Reglas de Procedimiento) solicitar aclaraciones al tribunal remitente. Es decir, dado que el órgano nacional es quien ha determinado que la cuestión era necesaria para resolver el litigio principal y ha establecido sus términos (el llamado monopolio inicial de la cuestión prejudicial), el Tribunal atendiendo a la lógica de la separación de funciones debería acudir a quien la formuló en el caso que tenga dudas sobre la misma o su alcance. Esta facultad prevista en el Reglamento de Procedimiento, que consiste en la posibilidad de

¹⁰³³ WEITZEL, L., “La reformulation de la question préjudicielle“, en CHRISTIANOS, V. (Dir.), *Evolution récente du droit communautaire, Vol I*, Institut Européen d’Administration Publique, 1994, pp.83-87.

solicitar aclaraciones al órgano remitente, no nos puede parecer extrañar, ya que en el Derecho procesal nacional¹⁰³⁴ se contemplan mecanismos parecidos. En SGI¹⁰³⁵, el Tribunal solicita aclaraciones al órgano judicial en un asunto en el que se dirimían operaciones vinculadas entre una sociedad y sus socios domiciliados en otros Estados miembros (concesión de ventajas anómalas o anormales). A los efectos de resolver la cuestión, era crucial conocer el grado de participación y el régimen fiscal belga que definía que se entiende por vínculo de interdependencia, dato que fue requerido por el TJUE expresamente al órgano remitente.

Sin embargo, entre solicitar al órgano nacional remitente que complete o aclare los términos de la pregunta realizada y la desestimación de la cuestión prejudicial presentada, existe un camino intermedio *sui generis*¹⁰³⁶, que es la facultad del TJUE de reformular la cuestión prejudicial presentada. Por tanto, la reformulación de las cuestiones prejudiciales

1034 Vid. artículo 65.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa: “Cuando el Juez o Tribunal juzgue oportuno que en el acto de la vista o en las conclusiones se traten motivos relevantes para el fallo y distintos de los alegados, lo pondrá en conocimiento de las partes mediante providencia, dándoles plazo de diez días para ser oídas sobre ello. Contra esta providencia no cabrá recurso alguno.”

1035 Asunto C-311/08, SGI, Rec. 2010 I-00487, apartado 10 y apartado 27.

1036 Dicha facultad o prerrogativa es inexistente en el Derecho nacional, como por ejemplo en España, donde existe una vinculación muy estricta a los estrictos límites del principio de congruencia procesal. El principio de congruencia procesal aplicable tanto en la jurisdicción contencioso-administrativa, como en la jurisdicción civil, establecería la necesidad de que la sentencia fuese conforme a las pretensiones de las partes. Vid. ARNALDO ALCUBILLA, E. y FERNÁNDEZ VALVERDE, R., *Comentarios a la Ley 29/1988, 13 de Julio de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*, La Ley, 2007, pp. 522. Asimismo, la técnica de la reformulación tampoco es aplicable a otras áreas del Derecho de la Unión Europea, donde rige el principio de congruencia procesal. Así en relación con el recurso por incumplimiento, existe una constante jurisprudencia que dispone que el escrito de requerimiento que la Comisión dirige al Estado Miembro interesado y el dictamen motivado emitido por la Comisión delimitan el objeto del litigio y, en consecuencia, éste ya no puede ser ampliado. Vid. Asunto C-191/95, *Comisión vs. Alemania*, Rec. 1998 I-5449, apartado 55; Conclusiones del Abogado General Alber presentadas el 22 de mayo de 2003 en el Asunto C-358/01, *Comisión vs. España*, Rec. 2003 I-13145, p. 22. “Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la finalidad del procedimiento administrativo previo es dar al Estado miembro la ocasión de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario y poder defenderse frente a las imputaciones de la Comisión. Por ello, el objeto del recurso se delimita en el procedimiento administrativo previo, y no puede verse ampliado en el escrito del recurso. La delimitación del objeto del litigio tiene lugar a través del escrito de requerimiento y del dictamen motivado. Si se ampliara el objeto del recurso en el escrito del recurso se vulneraría el derecho de defensa del Estado miembro, por lo que el recurso no puede basarse en imputaciones distintas a las presentadas durante el procedimiento administrativo previo.”

empleadas implica de esta manera una injerencia o limitación en las facultades o el “monopolio” del órgano jurisdiccional nacional para plantear la cuestión prejudicial¹⁰³⁷. Es decir, la necesidad de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional a resolver el litigio en curso¹⁰³⁸ - el espíritu de colaboración - justifica que el TJUE asuma una serie de prerrogativas¹⁰³⁹, evitando recurrir al artículo 101 del Reglamento de Procedimiento¹⁰⁴⁰. Dichas prerrogativas, englobadas genéricamente bajo el término reformulación, pueden consistir en: modificar el orden de las cuestiones planteadas, completarlas, responderlas globalmente, limitar o ampliar el alcance de las respuestas,

1037 Dicha facultad ha sido criticada y rechazada por órganos jurisdiccionales nacionales. Véase a este respecto MOK, M.R., “Experiences of the Netherlands courts in applying the preliminary proceedings of article 177 EEC”, en SCHEMERS, H.G., TIMMERMANS, C.W.A, KELLERMANN, A.E. and WATSON, J.S. (dir.), *Article 177 EEEC: Experiences and problems*, TMC Asser Instituut, North-Holland, The Hague, 1987, pp. 119. Vid apartado 36 de la Opinión del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en el Asunto C-55/00, *Gottardo*, Rec. 2002 I-00413: “*Pero la función hermenéutica encomendada al Tribunal de Justicia por el artículo 234 CE, destinada a asegurar una aplicación uniforme del derecho comunitario en los Estados miembros, no puede limitarse a responder mecánicamente a las cuestiones, respetando con rigor los términos en que han sido formuladas, sino que el Tribunal, como intérprete cualificado del derecho comunitario que es, debería analizar el problema con mayor amplitud de miras y más flexibilidad para dar una respuesta útil al juez nacional que las suscita y a los demás jueces de la Unión Europea, a la luz de las normas comunitarias en vigor. De lo contrario, el diálogo entre órganos jurisdiccionales instaurado por el artículo 234 CE podría quedar excesivamente condicionado en manos del juez que plantea la cuestión, de manera que, en función de la formulación que le diera, podría determinar la respuesta prejudicial, como sucedió en los asuntos que acabo de examinar*”.

1038 El TJUE justifica su labor en la reformulación de cuestiones prejudiciales en la necesidad de dar una respuesta útil al órgano nacional. Véase, C-503/10, *Evroetil*, Rec. 2011 I-14207, apartado 48; Aunque vinculando la reformulación a la obtención de una respuesta útil, la fórmula es redactada de manera parecida por ejemplo en el Asunto C-350/07, *Kattner Stahlbau GmbH*, Rec. 2009 I-01513, p.24: “*En lo que respecta al tenor literal de las cuestiones prejudiciales, procede recordar, en primer lugar, que en el marco de un procedimiento incoado en virtud del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para aplicar las normas del Derecho comunitario a un caso concreto y, por tanto, para calificar disposiciones de Derecho nacional a la luz de tal norma. Sin embargo, el Tribunal de Justicia puede facilitar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan serle de utilidad para apreciar los efectos de dichas disposiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de septiembre de 1987, Coenen, 37/86, Rec. p. 3589, apartado 8, y de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana, C-145/06 y C-146/06, Rec. p. I-5869, apartado 30). Desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 2007, Campina, C-45/06, Rec. p. I-2089, apartado 30, y de 11 de marzo de 2008, Jager, C-420/06, Rec. p. I-1315, apartado 46)*”.

1039 Sobre la noción de ayuda que vertebra la reformulación, cfr. BERGERÉS, M.C., “La reformulation des questions préjudicelles en interprétation par la Cour de Justice des Communautés européennes”, *Recueil Dalloz Sirey*, 25° Cahier – Chronique, 1985, pp. 156.

1040 La reformulación de las cuestiones prejudiciales aparece guiada por una actitud comprensiva y pedagógica, que prescinde del rigor formalista que articula la relación entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales, cfr. RUIZ-JARABO COLOMER, D., *La justicia de la Unión Europea*, op. cit., pp. 155.

subdividir las, transformar una cuestión de interpretación en una cuestión de validez, declarar que dada la respuesta dada a una cuestión, responder al resto carecería de relevancia, enmarcar la pregunta en un contexto normativo distinto¹⁰⁴¹. Entre este heterogéneo conjunto de técnicas, las hay que podemos calificar como neutrales - como por ejemplo cambiar el orden de contestación de las preguntas o subdividir las -, y otras que introducen un componente normativo fundamental, permitiendo al Tribunal, a partir de los hechos y el contexto fáctico descrito, hacer progresar el Derecho de la Unión Europea.

En la jurisprudencia del TJUE, aunque en muchas ocasiones, se emplean el término reformular (en inglés, “*reformulate*” or “*recast*”, o en francés, “*reformuler*”), en otros casos, como veremos de manera más sutil, el TJUE modifica el marco o el conjunto normativo sobre el cual el órgano jurisdiccional nacional planteó la cuestión, sin mencionar ninguna de estos vocablos. Así por ejemplo, el TJUE interpreta que la respuesta a la pregunta del juez nacional no se encuentra contenida en los artículos del Derecho de la Unión Europea suministrados, sino que es necesario replantearla de nuevo y enfocarla desde otro contexto normativo.

Será esta última técnica de reformulación de cuestiones prejudiciales - aquella que permite al TJUE desarrollar el Derecho de la Unión Europea a partir del contexto fáctico suministrado por el juez nacional enmarcando su respuesta en un contexto normativo diferente al planteado por el juez nacional - la que se vería como una invasión o ataque al monopolio del juez nacional de formular las cuestiones prejudiciales. Por tanto, y a los efectos de evitar los recelos de los órganos jurisdiccionales remitentes¹⁰⁴², se emplean fórmulas que buscan la complicidad del órgano jurisdiccional nacional, a la vez que justifican que la actuación del Tribunal en ningún momento excede de su tarea que no es

1041 WEITZEL, L., “La reformulation de la question préjudicielle”, op. cit., pp. 89.

1042 Vid. SARMIENTO, D., “Las interpretaciones estratégicas del Derecho Comunitario y la crisis de la doctrina del acto claro”, op. cit., pp.97.

otra que la de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional¹⁰⁴³. Por ejemplo en *DEB*¹⁰⁴⁴, “*eu égard à ces éléments, il convient de reformuler la question posée en ce sens qu’elle porte sur*”, en *Foggia*¹⁰⁴⁵ “*la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’article 11*”, en *Federico Cipolla*¹⁰⁴⁶ “*par ces questions, qu’il convient de traiter ensemble selon une reformulation qui tienne compte des éléments pertinents des deux affaires*”. Es evidente que empleo de este tipo de reformulación puede generar controversia y ser objeto de duras críticas por la doctrina¹⁰⁴⁷, al extender el objeto de la cuestión planteada, extralimitándose la Corte en sus funciones en pos de una integración positiva.

a) Tipología de la reformulación

Analizando la jurisprudencia del TJUE, podemos distinguir tres grupos de técnicas que irían desde las más neutrales, a aquellas que implican la opción por parte del Tribunal de criterios normativos no sugeridos por el órgano remitente, y que permiten al Tribunal avanzar en la integración europea.

Un primer grupo de técnicas, y que no suele plantear conflictividad alguna, consiste en responder a unas preguntas planteadas con prioridad sobre las otras, como por ejemplo en

1043 PESCATORE, P., *Vade Mecum: Recueil de formules et de conseils pratiques a l’usage des rédacteurs d’arrêts établi par Pierre Pescatore*, Court de Justice des Communautés Européennes, Luxembourg, 1985, pp. 102. Según este autor, la reformulación debe hacerse con delicadeza para evitar levantar suspicacias en el juez nacional, «*cette opération un peu délicate doit être faite avec tact, pour ne pas créer l’impression de vouloir donner des leçons au juge national ou d’intervenir dans son pouvoir d’appréciation*».

1044 Asunto C-279/09, *DEB*, Rec. 2010 I-13849, apartado 33.

1045 Asunto C- 126/10, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA*, Rec.2011 I-10923, apartado 30.

1046 Asuntos Acumulados C-94/04 y C-202/04, *Federico Cipolla*, Rec. 2006 I-11421, apartado 44.

1047 Vid. BORIA, P., *Diritto Tributario Europeo*, op. cit., pp. 381: “*A tal proposito la Corte di Giustizia ricorre allo strumento tecnico della riformulazione dei quesiti per ampliare direttamente il thema decidendum ovvero procede alla formulazione di una sentenza pregiudiziale in cui contesta l’incompatibilità della norma interna (con un contenuto decisoria assai vicino a quello di una sentenza inadempimento).*”

*Roermond*¹⁰⁴⁸, o responderlas de manera global¹⁰⁴⁹, o subdividir las en más preguntas. Un segundo grupo de técnicas, permite al TJUE transformar cuestiones prejudiciales de interpretación en cuestiones de validez, o viceversa. En *Polo/Lauren*¹⁰⁵⁰, una cuestión de interpretación de un Reglamento del Consejo se transformó por el TJUE en una cuestión de validez, y el caso contrario ocurrió en *Krüger*¹⁰⁵¹. En este segundo bloque, en determinados supuestos, el TJUE se declara incompetente para reformular la cuestión planteada, como en el reciente caso *Interseroh Scrap*¹⁰⁵². En este caso, inexplicablemente, ante una cuestión de interpretación planteada sobre la protección del secreto comercial en el traslado de residuos, el Tribunal interpreta que se trata en realidad de una cuestión de validez sobre Reglamento (CE) nº 1013/2006, pero que dado que la cuestión no se planteó en esos términos, ni tampoco conoce de suficientes elementos fácticos, no procede a reformularse la cuestión y a resolverse en términos de validez. Es decir, en este último caso, el TJUE impone su agenda, decidiendo sobre su propio criterio, no transformar la cuestión de interpretación en una de validez.

Por último, existe un tercer grupo de técnicas, que si plantea más problemas desde el punto de vista de aceptación por parte del órgano jurisdiccional remitente, pues el TJUE cambia el contexto o el marco normativo, en las que las preguntas fueron reformuladas. Este es el caso, por ejemplo de *DEB*¹⁰⁵³, en el que el órgano remitente solicitaba al TJUE que se pronunciase si se comprometía la efectividad del Derecho de la Unión Europea, en el caso en el que a una compañía que solicitó la asistencia jurídica gratuita se le denegó,

1048 Asunto C-354/88, *Roermond*, Rec. 1990 I-02753, apartado 15.

1049 Asunto C-45/90, *Paletta*, Rec.1992 I-03423, apartado 8.

1050 Asunto C-383/98, *Polo/Lauren*, Rec. 2000 I-02519, apartado 30.

1051 Asunto C-334/95, *Krüger*, Rec.1997 I-04517.

1052 Asunto C-1/11, *Interseroh Scrap and Metals Tradin*, (todavía no publicado) de 29 de marzo de 2012, apartado 24:” *En estas circunstancias, un menoscabo injustificado de la protección de los secretos comerciales, suponiendo que pudiera demostrarse, no podría limitar el alcance del artículo 18 del Reglamento nº 1013/2006, sino poner en entredicho la validez de esta disposición. Ahora bien el órgano jurisdiccional nacional no ha planteado al Tribunal de Justicia ningún interrogante en cuanto a la validez del artículo 18 del Reglamento nº 1013/2006, y ni siquiera ha expresado duda alguna al respecto, y el Tribunal de Justicia no dispone de elementos prácticos suficientes para poder apreciar la validez de dicha disposición”.*

1053 Asunto C-279/09, *DEB*, Rec. 2010 I-13849, apartado 25.

por tanto no podría interponer el correspondiente recurso para exigir responsabilidad patrimonial al Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea. Dado que el derecho a la tutela judicial efectiva se recoge en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, la cuestión prejudicial se reformula en términos de si dicho artículo de la Carta puede directamente oponerse a la normativa nacional que exigía un pago anticipado con anterioridad a la interposición de un recurso¹⁰⁵⁴. Es decir, el TJUE sitúa la pregunta planteada en otro contexto normativo, en vez de resolver sobre si la normativa nacional era contraria al principio de efectividad, el debate versa ahora sobre los efectos vinculantes de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El nuevo marco, sobre el que se resuelve la cuestión prejudicial, le permite al Tribunal recoger la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y finalmente imponer al juez nacional un deber de comprobar *“si los requisitos para la concesión de la asistencia jurídica gratuita constituyen una limitación del derecho de acceso a los tribunales que pueda afectar a la propia esencia de este derecho, si persiguen un fin legítimo y si existe una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido”*¹⁰⁵⁵. La reformulación en este caso le permite al TJUE cuestionarse por los efectos vinculantes de nuevas medidas legislativas, como la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En materia de fiscalidad directa, este tercer grupo de técnicas de reformulación han tenido una gran importancia. Muchos de los nuevos desarrollos jurisprudenciales en la fiscalidad directa se deben a reformulaciones de cuestiones prejudiciales, que dan una respuesta útil al órgano judicial nacional, a la vez permiten aplicar al caso concreto una nueva línea jurisprudencial o una normativa recién aprobada. Es importante subrayar que

1054 Ibid., apartado 33: *“A la luz de estas consideraciones, procede reformular la cuestión planteada debiendo entenderse que se refiere a la interpretación del principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta con el fin de determinar si, en relación con un procedimiento para ejercitar la acción de responsabilidad del Estado conforme al Derecho de la Unión, esta disposición se opone a una normativa nacional según la cual el ejercicio de la acción se supedita al pago anticipado de costas procesales y no procede conceder la asistencia jurídica gratuita a una persona jurídica aunque no pueda satisfacer ese pago anticipado”*.

1055 Ibid., apartado 60.

la reformulación de las cuestiones prejudiciales se entronca por tanto con la propia madurez que el Derecho de la Unión Europea va alcanzando progresivamente. Es decir, ante unas mismas cuestiones prejudiciales planteadas, el TJUE puede reformularlas en un momento de una forma, y posteriormente abordarlas de otra, siempre dando una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional. Un claro ejemplo de esta percepción son los casos *Daily Mail*¹⁰⁵⁶ de 1988 y *National Grid*¹⁰⁵⁷ de 2010, sobre los cambios de residencia fiscal de compañías entre países de la Unión Europea.

En el primer caso, de 1988, una Compañía pretendía trasladar su residencia fiscal del Reino Unido a Países Bajos, manteniendo su domicilio social en el primer país. Una vez que se obtuviese dicha residencia fiscal en los Países Bajos, se procedería a una venta de títulos del activo sin tener que abonar los impuestos por las plusvalías asociadas a estas operaciones de venta de activos. Dado que la normativa fiscal británica exigía obtener el consentimiento de las Autoridades fiscales para poder trasladar la residencia a efectos fiscales a otro Estado Miembro, se entra en un proceso negociador que concluye con una resolución que obliga a vender parte de estos activos antes de trasladar la residencia a efectos fiscales. Dicha resolución se impugna, y el órgano jurisdiccional pregunta al TJUE si se oponen al Derecho de la Unión Europea, la normativa británica que prohíbe el traslado de la residencia física a otro Estado Miembro, sin autorización de las Autoridades Fiscales, cuando “a) cuando dicha sociedad puede eludir el pago del impuesto sobre ganancias y beneficios ya obtenidos; b) cuando dicha sociedad, al trasladar su sede de dirección, evitaría el pago de un impuesto al que estaría eventualmente sujeta si mantuviera su sede de dirección en el Estado miembro en cuestión?”. Siendo un asunto eminentemente fiscal, la Corte reformula la cuestión prejudicial planteada a un problema de Derecho Societario, sosteniendo que: “En estas circunstancias, no se pueden interpretar los artículos 52 y 58 del Tratado como atributivos, en favor de las sociedades constituidas de conformidad con una legislación

1056Asunto C-81/87, *Daily Mail*, Rec. 1988 05483.

1057Asunto C-371/10, *National Grid*, Rec. 2011 I-12273.

nacional, de un derecho a trasladar su sede de dirección y su administración central a otro Estado miembro y a conservar al mismo tiempo su condición de sociedades del Estado miembro con arreglo a cuya legislación fueron constituidas”. En el estado actual del Derecho de la Unión Europea (1988) y tomando las limitaciones de *case law* hasta la fecha, el TJUE no se pronuncia sobre si la medida nacional que exigía la autorización para el cambio de domicilio en los supuestos en los que se obtuviese un beneficio fiscal era contraria al Tratado, y se ve obligada a reformular la cuestión en términos de Derecho Societario. Es necesario señalar que el primer caso en materia de fiscalidad directa, *Avoir Fiscal*¹⁰⁵⁸ acaba de publicarse, por lo que la fiscalidad directa se seguía viendo como un terreno exclusivo de los Estados miembros. Sin embargo, en 2010 se plantea el Asunto *National Grid* en el que una sociedad con domicilio social en los Países Bajos trasladaba su residencia fiscal al Reino Unido, siendo por ello, gravada debiendo realizar una liquidación final de las plusvalías latentes existentes en el momento del traslado de la sede de dicha empresa. El órgano jurisdiccional nacional pregunta al TJUE si con motivo del traslado de la residencia fiscal a otro país de la Unión Europea, sería contrario al artículo 49 TFUE gravar la liquidación final (de las plusvalías) en los Países Bajos. En este momento, 2010, el Tribunal no resuelve sobre los fundamentos de *Daily Mail*, sino en estrictos términos fiscales, enjuiciando a la luz del Derecho de la Unión Europea, el “*exit tax*” establecido por la legislación fiscal de Países Bajos. Es decir, lo que podemos apreciar con estos dos casos es que ha cambiado la percepción del TJUE, si en 1988 el Tribunal se vio obligado a reformular la cuestión planteada en términos de Derecho Societario, fue por el estado actual del Derecho de la Unión Europea en ese momento. En 2010, la sensibilidad del TJUE ha cambiado, existe ya una jurisprudencia sólida, y el asunto se puede resolver desde una óptica tributaria mediante la aplicación directa del 49 TFUE. Es decir, el TJUE dispone de la última palabra para contestar la pregunta planteada en los términos que juzga conveniente, dando cabida a nuevos desarrollos legislativos como la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

1058 Asunto C- 270/83, *Comisión vs. Francia (Avoir Fiscal)*, Rec. 1986 00273.

La reformulación de las cuestiones prejudiciales permitirá pues el desarrollo de nuevas líneas jurisprudenciales, así como el abandono de precedentes afianzados en el *case law*. En *Lasartec*¹⁰⁵⁹, la Administración tributaria alemana recalificó los intereses del préstamo abonados por una sociedad residente alemana a su socio en Suiza como gasto deducible, al considerarlo retribución de fondos propios (desembolso del capital suscrito) dado que se cumplían los requisitos para aplicar la regla de subcapitalización. El órgano jurisdiccional nacional planteó la cuestión en términos de la aplicación de la libre circulación de capitales entre un Estado Miembro y un tercer país. En este caso, vemos como el TJUE, siguiendo las observaciones de la Comisión y Francia, reformula la cuestión planteada al determinar que en este asunto tiene prioridad la libertad de establecimiento sobre la libertad de circulación de capitales: “*De ello se desprende que el presente asunto se halla comprendido exclusivamente dentro del ámbito de aplicación material de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento*”¹⁰⁶⁰. Las razones que le llevan a concluir al TJUE que es la libertad de establecimiento la que se encuentra afectada, siendo la libertad de circulación de capitales tocada como “consecuencia inevitable del obstáculo a la libertad de establecimiento”, parten de que existe una influencia determinante de la sociedad no residente (prestamista) en el capital social de la sociedad residente en Alemania (prestataria), por lo que una medida nacional como la controvertida podría disuadir a empresas a invertir en otros Estados miembros. Dado que la libertad de establecimiento no puede invocarse en situaciones que impliquen a terceros estados, en este caso la medida nacional no resultaría contraria. *Lasartec* es un buen ejemplo de cómo el Tribunal emplea la reformulación para sentar un criterio doctrinal, es decir para avanzar su jurisprudencia: la prioridad de la libertad de establecimiento sobre la libertad de circulación de capitales en situaciones que están involucrados terceros estados, línea doctrinal que posteriormente fue confirmada¹⁰⁶¹. Además lo relevante de este caso, es que el TJUE lo resuelve mediante Auto motivado,

1059 Asunto C-492/04, *Lasartec*, Rec. 2007 I-03775.

1060 *Ibid.*, apartado 24.

1061 Este criterio de prevalencia ha sido seguido por el TJUE en los Asuntos C-102/95, *A and B*, Rec. 2007 I-3871; Asunto C-415/06, *Stahlwerk*, Rec. 2007 I-151.

que en principio debe aplicarse en supuestos en los que exista una clara jurisprudencia sólida. Tal como se señala¹⁰⁶², *Lasertec* es el primer caso en el que el Tribunal se pronuncia sobre un conflicto entre la libertad de circulación de capitales y la libertad de establecimiento en situaciones en las que están involucrados terceros países, por lo que el hecho de acudir a la forma de Auto es reveladora de la clara intención del Tribunal de hacer progresar su agenda en el área de la fiscalidad directa. Actualmente, es necesario señalar que la línea jurisprudencial defendida en *Lasertec* se ha abandonado en casos recientes como *Test Claimants in the FII Group Litigation*¹⁰⁶³, ampliando considerablemente el ámbito espacial de aplicación de la libertad de circulación de capitales, con independencia de la participación que se posea. *Test Claimants in the FII Group Litigation 2*¹⁰⁶⁴ implica que se pueda invocar la libertad de circulación de capitales en relación con terceros estados, con independencia de la participación que se posea.

La reformulación, como hemos indicado, evita la petrificación del sistema jurisdiccional, pero en muchas ocasiones es blanco de críticas, ya que el Tribunal ejecuta su propia política de integración europea¹⁰⁶⁵. Está claro que si el TJUE se viese constreñido a interpretar estrictamente la cuestión planteada tal como le llega del órgano jurisdiccional nacional, sin poder alterarla, el mecanismo prejudicial devendría ineficiente.

b) Alcance de la reformulación: entre lo abstracto y concreto

Una vez que hemos enunciado cuáles son las técnicas que emplea el TJUE para reformular las cuestiones prejudiciales planteadas, queda resolver la siguiente pregunta.

1062 LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C. (Eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, op. cit., 2012, pp. 50.

1063 La extensión material de la libertad de circulación de capitales a supuestos en los que no se adquiriera una participación significativa se recoge en C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation 2*, [todavía no publicado] de 13 de noviembre de 2012; Asunto C-282/12, *Itelcar*, [todavía no publicado] de 3 de octubre de 2013.

1064 Sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation 2*, antes mencionada, apartados 99-104.

1065 Ver las críticas de politólogos sobre la reformulación como mecanismo estratégico para la ejecución de una agenda política de integración en BROBERG, M. and FENGER, N., *Preliminary References to the European Court of Justice*, op. cit., pp. 404.

Cuando el Tribunal reformula una cuestión planteada, ¿Cuál es el alcance que adopta el Tribunal? ¿Se reformula al efecto que puedan ser considerados más supuestos de hecho, o bien se reformula para adaptarse en la medida de lo posible al caso concreto, sin que quepa extender el supuesto de hecho?

En los primeros artículos doctrinales sobre la materia¹⁰⁶⁶, se apreciaba como el TJUE debía reformular en términos abstractos, de modo que se consiguiese una interpretación del Derecho de la Unión Europea que permitiera al juez nacional resolver el litigio principal¹⁰⁶⁷. Era el momento de construir un cuerpo de principios y reglas uniformes que pudieran ser aplicados con carácter general en todos los supuestos, por lo tanto, la misión del Tribunal consistía en elaborar interpretaciones del Derecho de la Unión generales. No obstante, en la actualidad, observamos como en numerosos casos el Tribunal reformula las cuestiones planteadas en términos concretos, ciñéndose al supuesto de hecho planteado, y evitando caer en generalizaciones. Por ejemplo en *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*¹⁰⁶⁸, ante la pregunta es redactada en términos generales, “en particular, cuál es el contenido del concepto “motivos económicos válidos” y del concepto “reestructuración o racionalización de las actividades” de las sociedades que participan en operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva [90/434”, el Tribunal reformula la mencionada cuestión para ceñirse al supuesto fáctico: compensación de pérdidas de las sociedades absorbidas.

Tal como hemos puesto de manifiesto en la Segunda Parte de este trabajo, dado el mayor conocimiento que el Tribunal tiene sobre los hechos y normativa nacional suministrada por el órgano remitente, esta circunstancia influye de manera decisiva en la reformulación

1066 BERGERÉS, M.C., “La reformulation des questions préjudicielles en interprétation par la Cour de Justice des Communautés européennes“, op. cit., pp. 158.

1067 Ibid., pp.158: “Ce préliminaire parfois nécessaire étant acquis, il est possible pour la Cour de passer à l’abstraction communautaire. En d’autres termes, il s’agit de dégager de la gangue de la formulation les éléments théoriques qui sont susceptibles de se ranger dans les catégories ou les concepts du droit communautaire ”.

1068 Sentencia *Sociedade Gestora de Participações Sociais*, antes citada.

de cuestiones prejudiciales. De modo que el Tribunal no se ciñe a las disposiciones normativas mencionadas por el órgano remitente, sino que atendiendo a los hechos suministrados, podrá dar la respuesta concreta al órgano remitente con base en otras disposiciones normativas, tal como se expresa en *BBVA*¹⁰⁶⁹ o *Nilas and others*¹⁰⁷⁰. Es decir, al objeto de restringir la pregunta planteada al caso concreto, el TJUE puede hacer uso de todas las herramientas hermenéuticas que estime oportuno¹⁰⁷¹.

Este enfoque, que podríamos calificar como “*hacia lo concreto*”, reformulando las preguntas generales planteadas ciñéndose a los presupuestos fácticos del caso, convive al mismo tiempo con una línea de casos en los que el TJUE es reacio a reformular la cuestión prejudicial planteada sobre la base de los hechos, quedándose en un plano más general. En *Lady & Lids y otros*, asunto en el que se dirimía la devolución de un impuesto ilegalmente recaudado, se produce una interesante tensión entre la interpretación en abstracto aplicada por el Tribunal y la posición del Abogado General, partidario de resolver el caso sobre los hechos concretos. En las Conclusiones del Abogado General Cruz Villalón solicitaban que se procediese a reformular las cuestiones planteadas a los efectos de que se pudiera emitir una solución ad hoc¹⁰⁷²: “47. *En el caso del AMBI, sin embargo, la elaboración de una respuesta ad hoc, que precise la jurisprudencia hasta el momento existente, parece indispensable. Y ello porque, tal como hemos avanzado, nos encontrarnos ante un supuesto básicamente inédito y de características muy peculiares, en el que el impuesto declarado ilegal es una pieza más dentro de un paquete legislativo que ha de tenerse en cuenta en su totalidad*”. Este enfoque *ad hoc* permitía, a juicio del Abogado General, que se exceptuara de la obligación de devolución del impuesto

1069 Asunto C-157/10, *BBVA*, Rec. 2011 I-13023, apartados 17 y siguientes.

1070 Asunto C-248/11, *Nilas and Others*, [todavía no publicado] de 22 de marzo de 2012, apartado 31.

1071 Véase la misma fórmula empleada en: Asunto C-280/91, *Viessmann*, Rec. 1993 I-00971, apartado 17; Asunto C-241/89, *SARPP*, Rec. 1990 I-4695, apartado 8; Asunto C-315/92, *Verband Sozialer Wettbewerb ('Clinique')*, Rec. 1994 I-317, apartado 9; Asunto C-87/97, *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, Rec. 1999 I-1301, apartado 16; Asunto C-115/08, *ČEZ*, Rec. 2009 I-10265, apartado 81; Asuntos Acumulados C-307/09 - C-309/09, *Vicoplus and Others*, Rec. 2011 I-0000, apartado 22.

1072 Vid. Opinión del Abogado Cruz Villalón en el Asunto C-398/09, *Lady & Kid A/S*, Rec. 2011 I-07375, apartados 46 y 47.

ilegítimo en aquellos supuestos en los que dicho gravamen se compensase como consecuencia de la supresión simultánea de otras cargas legales, al producirse un supuesto de enriquecimiento injusto. No obstante, la sentencia resuelve el asunto en abstracto, rechazando la postura del Abogado General, y evitando entrar a valorar en si la compensación consistente en la supresión de otras cargas podría justificar que se negase el derecho a la devolución del impuesto ilegítimo. Existen por tanto, un conflicto entre la necesidad de reformular la cuestión hacia términos más abstractos o precisos y la posición del TJUE, en algunos casos más partidaria de responder en términos generales, tal como critica el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer . También en términos generales, se reformula en *ICI*¹⁰⁷³. En dicho caso, se preguntaba al Tribunal si se oponía a la libertad de establecimiento un régimen fiscal que impedía a una sociedad residente en el Reino Unido, que participaba en un “consortium” domiciliado en el Reino Unido con otra sociedad británica, desgravarse las pérdidas que se habían generado en filiales residentes en el Reino Unido de la sociedad holding, propiedad del “consortium”. Si bien la pregunta formulada hace hincapié en la residencia fiscal en el Reino Unido del “consortium”, el Tribunal reformula en términos generales sin tener en cuenta la residencia fiscal de este tipo de entidades. Se podría deducir pues, que la solución dada por el TJUE, sería extensible a todos los “consortiums” residentes en la UE, y no sólo aquellos con residencia en el Reino Unido¹⁰⁷⁴. En otras áreas del Derecho de la Unión Europea, por ejemplo en *Ezgi Payir, Burhan Akyuz, Birol Ozturk*¹⁰⁷⁵, el Tribunal reformula en términos generales cuestiones que se suscitan en particular sobre la normativa de extranjería del Reino Unido, con el objetivo de extrapolar sus condiciones a otros Estados miembros. Cuando el TJUE reformula las cuestiones planteadas con

1073 Asunto C-264/96, *Imperial Chemical Industries (“ICI”)*, 1998 I-04695.

1074 HUGHES, D., “*Imperial Chemical Industries PLC (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty’s inspector of Taxes)*”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, op. cit. pp.14: “As an initial observation it is interesting to note that the ECJ’s reformulation does not mention the residence status of the consortium company. It may be therefore argued that the ECJ widened the ambit of the original question. I.e. That the ECJ’s judgement is potentially applicable to all EU resident consortium companies and not merely to those resident in the Member State of the company claiming relief. Notwithstanding this interpretation there is of course no requirement that EC Member States grant relief to non-resident consortium companies”.

1075 Asunto C-294/06, *Ezgi Payir, Burhan Akyuz, Birol Ozturk*, Rec. 2008 I-00203.

carácter más general, implicando que sea el órgano nacional quien deba aplicarla la respuesta recibida al caso concreto, valorando las circunstancias de hecho, se corre el riesgo que la solución sea demasiado abierta, siendo la cuestión prejudicial obtenida insuficiente para resolver el litigio a la luz del juez nacional. Esto es precisamente lo que hemos denunciado en la Segunda Parte, con las críticas a los llamados “*open-ended cases*”.

2.3.2. Las remisiones del derecho nacional al Derecho de la Unión Europea (“renvoi”)

Uno de los puntos más conflictivos que incluimos entre las herramientas de la cooperación constructiva lo constituye en primer lugar la competencia del Tribunal para entrar a valorar situaciones puramente internas, y en segundo lugar, la facultad para interpretar la normativa nacional que expresamente se remite al Derecho de la Unión Europea.

En cuanto al primer supuesto, y con gran impacto en relación con la libertad de circulación de mercancías, el TJUE ha extendido su competencia sobre situaciones puramente internas¹⁰⁷⁶. En *Gimont*¹⁰⁷⁷, pese a que se trataba de una situación interna – norma nacional que se aplicaba indistintamente a los productos nacionales y a los importados imponiendo a los productores determinadas condiciones de producción a fin de permitirles comercializar sus productos con una determinada denominación – el Tribunal justifica su respuesta en el efecto útil de la respuesta: “*en el caso de autos, no resulta manifiesto que el Juez nacional no necesite la interpretación del Derecho comunitario solicitada. En efecto, tal respuesta podría serle útil en el supuesto de que, en un procedimiento como el de autos, su Derecho nacional concediera a un productor*

1076 Esta particular interpretación del concepto de “situación puramente interna” en el contexto de las libertades fundamentales desborda el ámbito de este trabajo. Véase entre otros POIARES MADURO, M., “The scope of European remedies: the case of purely internal situations and reverse discrimination”, en KILPATRICK, C. et alii (Eds.), *The future of European Remedies*, Hart, Oxford, 2000, pp. 127.

1077 Asunto C-448/98, *Guimont*, Rec. 2000 I-10663, apartados 21-23.

nacional los mismos derechos que el Derecho comunitario reconoce a un productor de otro Estado miembro en la misma situación". De esta forma, pese a que no existía ninguna operación transfronteriza, el TJUE se declara competente, interpretando que es necesario pronunciarse por si dicha medida pudiera afectar a importadores¹⁰⁷⁸.

En cuanto al segundo de los problemas planteados, que conceptuaremos cómo las remisiones de la normativa nacional al Derecho de la Unión Europea ("*renvoi*"), es necesario señalar que éste sí tiene un gran impacto en el área de la fiscalidad directa. Es decir, estamos hablando de los cada vez más frecuentes casos en los que la normativa nacional se remite en su articulado al Derecho de la Unión Europea o bien se inspira o transpone dicha normativa, como por ejemplo una directiva. Es el juez nacional, quien obligado a interpretar y aplicar una norma nacional a un litigio, plantea una cuestión prejudicial al TJUE al considerar que dicha norma nacional se inspira o se remite al Derecho de la Unión Europea, y es por tanto necesario conocer cómo debe interpretarse para poder resolver el litigio. Esta cuestión ha generado un debate muy controvertido entre los Abogados Generales, partidarios de restringir la competencia del TJUE en estas remisiones del Derecho nacional al Derecho de la Unión Europea y el Tribunal, partidario de asumir la competencia¹⁰⁷⁹.

1078 RITTER, C., "Purely internal situations, reverse discrimination, Guimont, Dzoddi and article 234", *E.L.Rev*, 2006 31 (6), pp. 690-710. Este particular enfoque interpretativo se mantiene con respecto a la libertad de circulación de mercancías: "*Until recently, the Court's inclination to deliver preliminary rulings in purely internal situations concerning goods contrasted with its approach to persons, services and establishments. In these areas the Court had consistently refused to answer questions about purely internal situations*" (pp. 707).

1079 BARAV, A., "Une Anomalie préjudicielle", en *Mélanges en hommage à Guy Isaac – 50 ans de Droit Communautaire*, Presses de l'Université des Sciences Sociales de Toulouse, vol. II, Toulouse, 2004, pp. 773-781. En este artículo, se hace un pormenorizado análisis de los profundos desacuerdos entre los Abogados Generales Jacobs, Tesauro, Tizzano, Ruiz-Jarabo Colomer y el TJUE relativo al alcance de la competencia (pp. 781): "*Une opposition si systématique, si profonde et si persistante entre la Cour et ses Avocats généraux est inhabituelle dans les annales de la jurisprudence communautaire* »; Recientemente, el Abogado General Cruz Villalón en sus Conclusiones en el Asunto C-32/11, *Allianz Hungría*, [todavía no publicado] de 25 de octubre de 2013, apartados 20 y siguientes, se muestra crítico con esta jurisprudencia del *renvoi*. Ver asimismo las críticas a esta jurisprudencia que amplía el campo de aplicación del mecanismo prejudicial en RUIZ-JARABO COLOMER, D., *La justicia de la Unión Europea*, Civitas, Pamplona, 2011, pp. 70-71.

En *Dzodzi*¹⁰⁸⁰, el Tribunal afirma el principio de que su jurisdicción se extendería a situaciones puramente internas, en las que la normativa nacional se remitiera al Derecho de la Unión Europea, a los efectos de conseguir una uniformidad en la interpretación de conceptos claves en el Derecho de la Unión Europea¹⁰⁸¹. No obstante, *Dzodzi* otorga un amplio margen de discreción al juez nacional para aplicar o por el contrario dejar sin efecto la sentencia recibida del TJUE¹⁰⁸², *ya que éste conoce el sistema general de fuentes de Derecho interno, a la vez que “los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas, a las que sólo es aplicable por medio de la Ley nacional”*.

En *Kleinwort Benson*¹⁰⁸³, se introduce un “doble test” más preciso: (i) la normativa nacional debe hacer una remisión directa e incondicional al Derecho de la Unión Europea¹⁰⁸⁴, y (ii) la aplicación de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea deben ser para el órgano nacional vinculantes de manera absoluta e incondicional¹⁰⁸⁵. En este caso, la normativa británica tomaba simplemente como modelo el Convenio de 27 de septiembre de 1968, relativo a la competencia judicial y a la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil. Por tanto, al no darse ninguno de los requisitos anteriores, el TJUE se declaró incompetente para conocer la cuestión prejudicial. En cuanto a los efectos de la sentencia, dado que el mencionado Convenio no era aplicable al

1080 Asuntos Acumulados C-297/88 y C-197/89, *Dzodzi*, Rec. 1990 I-3763, apartados 40-41. En la Opinión del Abogado General Darmon se critica la justificación de esta extensión competencial (p.11): *”l’unité de l’ordre juridique communautaire est indifférente aux situations extérieures a son champ d’application”*.

1081 Sentencia *Dzodzi*, antes citada, apartado 37, *“Existe, en cambio, para el ordenamiento jurídico comunitario, un interés manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, toda disposición de Derecho comunitario reciba una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tenga que aplicarse”*.

1082 *Ibid.*, pp. 42 ;POILVACHE,P.,*“Compétence préjudicielle et dispositions nationales inspirées du droit communautaire”*, *Journal des Tribunaux*, No. 50, 1998, p. 123 : *«Concrètement, cela revient à dire que le juge national est libre de ne pas appliquer, ou de n’appliquer que partiellement, l’interprétation donnée par la Cour s’il estime que les limites de l’application du droit communautaire ou l’économie générale des dispositions nationales s’y opposent »*.

1083 Asunto C-346/93, *Kleinwort Benson*, Rec. 1995 I-00615.

1084 *Ibid.*, apartados 16.

1085 *Ibid.*, apartado 20. Vid. RITTER, C., *“Purely internal situations, reverse discrimination, Guimont, Dzoddi and article 234”*, op. cit.

litigio principal, “en el supuesto de que este Tribunal de Justicia se declarara competente para pronunciarse sobre la presente cuestión prejudicial, su interpretación de las disposiciones del Convenio no sería vinculante para el órgano jurisdiccional remitente, ya que éste únicamente está obligado a seguir la interpretación del Tribunal de Justicia cuando el Convenio resulta aplicable al litigio”¹⁰⁸⁶. Este razonamiento lógico, señala el Tribunal, sería contrario a la función esencial del Tribunal de Justicia que no es otra que emitir sentencias vinculantes¹⁰⁸⁷. Por tanto, de ahí la exigencia del segundo requisito *Kleinwort Benson*: la aplicación de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea deben ser para el órgano nacional vinculantes de manera absoluta e incondicional.

2.3.2.1 Determinación de la remisión directa e incondicional

En consecuencia, el problema estriba en determinar cuando existe una remisión al Derecho de la Unión Europea que sea directa o incondicional¹⁰⁸⁸, y que por tanto haga que la sentencia del TJUE sea obligatoria. La configuración de la doctrina *Kleinwort*

1086 Sentencia *Kleinwort Benson*, antes citada, apartado 23.

1087 *Ibid.*, apartado 24: “Ahora bien, es imposible admitir que las respuestas que este Tribunal de Justicia dé a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros tengan un efecto puramente consultivo y carezcan de efecto vinculante. Tal situación desvirtuaría la función del Tribunal de Justicia, tal como la concibe el Protocolo de 3 de junio de 1971, antes citado, es decir, la de un órgano jurisdiccional cuyas sentencias son de obligado cumplimiento (véase, en este sentido, el dictamen 1/91, de 14 de diciembre de 1991, Rec. p. 1-6079, apartado 61)”.

1088 En el Asunto C-1/99, *Kofisa Italia*, Rec. 2001 I-00207. Se interpreta de manera discutible que existe una remisión directa e incondicional en el supuesto que la normativa nacional se remita a la normativa aduanera en materia de recursos y litigios, pese a que en el momento de aprobación de dicha disposición nacional (1972) no existía ni el Código Aduanero Comunitario, ni tampoco disposiciones comunitarias en materia de obligaciones aduaneras. Es interesante, resaltar que en las Conclusiones presentadas por el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en este Asunto, pese a no estar de acuerdo en que el TJUE actúe en los casos de “renvoi”, considera la doctrina *Kleinwort Benson* más ajustada (ver apartado 50): “En mi opinión, la jurisprudencia *Kleinwort Benson* se ajusta mucho mejor a estas exigencias de admisibilidad de una cuestión prejudicial que las sentencias posteriores *Giloy* y *Leur-Bloem*. La condición de *Kleinwort Benson* de que exista una remisión directa e incondicional al derecho comunitario refleja la preocupación del Tribunal de Justicia por que la interpretación que haya de pronunciar sea objetivamente necesaria para la resolución del litigio principal. En cambio, la fórmula de *Leur-Bloem* y *Giloy* no asegura que la decisión del Tribunal de Justicia sea necesaria para dilucidar el asunto principal, ni que, por ello, los órganos jurisdiccionales estén obligados a aplicarla”.

Benson como la vara de medir se aprecia en el reciente *Cicala*¹⁰⁸⁹, donde el TJUE declara que no sería una remisión directa e incondicional aquella en la que una normativa nacional se remite en su articulado a los principios del ordenamiento jurídico comunitario, pese a que las cuestiones prejudiciales planteadas se referían a concretos artículos del TFUE y a la Carta (artículos 296 TFUE, párrafo segundo, y 41, apartado 2, letra c), de la Carta): (i) no sería directa porque no se remite a artículos precisos del Tratado, ni siquiera, a normas del Derecho de la Unión Europea relativas a la obligación específica de motivación de los actos; (ii) no sería incondicional, en el sentido que dichas disposiciones de Derecho de la Unión Europea se apliquen sin limitaciones al supuesto fáctico, excluyendo en su caso la aplicación de otras normas nacionales¹⁰⁹⁰.

En esta línea de aplicación estricta de los criterios *Kleinwort Benson* podemos situar los asuntos *Agafitei* o *Nolan*¹⁰⁹¹. En *Agafitei*, se planteaba una discriminación por razón de la categoría socio-profesional que no encajaba en las Directivas que prohibían la discriminación por motivos de origen racial o étnico. El hecho que la normativa nacional, el Decreto nº137/2000 sobre la prevención y represión de todas las formas de discriminación, transpone al derecho interno de las Directivas 2000/43 y 2000/78 no es suficiente para que se califique como remisión directa o incondicional¹⁰⁹². Más que un problema de interpretación de las Directivas, subyace un conflicto entre el Derecho nacional y el Derecho de la Unión Europea¹⁰⁹³.

1089 Asunto C-482/10, *Teresa Cicala*, Rec. 2011 I-14139, apartados 25-29.

1090 *Ibid.*, apartado 29: "Así pues, ni la resolución de remisión ni la Ley nº 241/1990 contienen indicaciones suficientemente precisas de las que pueda deducirse que al referirse, en el artículo 1 de la Ley nº 241/1990, a los principios del Derecho de la Unión, el legislador nacional haya pretendido efectuar una remisión al contenido de los artículos 296 TFUE, párrafo segundo, y 41, apartado 2, letra c), de la Carta, ni a otras normas del Derecho de la Unión relativas a la obligación de motivación de los actos, con el fin de tratar de forma idéntica las situaciones internas y las situaciones pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión. Por lo tanto, no puede concluirse que exista en el caso de autos un interés manifiesto de la Unión en preservar una interpretación uniforme de dichas disposiciones".

1091 Asunto C-310/10, *Agafitei*, Rec. 2011 I-05989; Asunto C-583/10, *Nolan*, [todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.

1092 Sentencia *Agafitei*, antes citada, apartados 43-48.

1093 *Ibid.*, apartado 46: "Finalmente, debe subrayarse que en el caso de autos las cuestiones prejudiciales están dirigidas esencialmente no tanto a obtener una interpretación del contenido material de los artículos 15 de la Directiva 2000/43 y 17 de la Directiva 2000/78, como a que se determine si el principio de

2.3.2.2 Impacto de la doctrina Kleinwort Benson en los casos de fiscalidad directa

Podemos señalar que en este particular campo se ha producido una relajación de los mencionados criterios, generándose una jurisprudencia que tiende a admitir las cuestiones prejudiciales presentadas por los órganos jurisdiccionales nacionales¹⁰⁹⁴.

En *Leur-Bloem*¹⁰⁹⁵, el TJUE indica que la interpretación del concepto de «fusión mediante canje de acciones», efectuada en su contexto comunitario era necesaria para resolver el litigio principal. El Tribunal de Justicia se declara “*competente para interpretar el Derecho comunitario cuando éste no regula directamente la situación controvertida y, sin embargo, el legislador nacional ha decidido, al adaptar el Derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, dispensar el mismo trato a situaciones puramente internas y a las que regula la Directiva, de forma que ha ajustado su legislación interna al Derecho comunitario*”. En este caso, el TJUE, al igual que en *Dzodzi*, el argumento que prima es teleológico: garantizar la uniformidad en la interpretación de los conceptos claves del Derecho de la Unión Europea¹⁰⁹⁶.

primacía del Derecho de la Unión se opone a una norma de Derecho interno de rango constitucional, tal como la interpreta el tribunal constitucional de dicho Estado miembro, que en una situación no comprendida en el ámbito de aplicación de las normas del Derecho de la Unión dispone que no se ha de aplicar la norma de Derecho interno que transpone las disposiciones del Derecho de la Unión o que dicha norma interna debe interpretarse de una manera contraria a esas disposiciones si la situación está comprendida en su ámbito de aplicación”.

1094 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de situaciones internas (con especial atención al ámbito tributario)”, *REDF*, nº 163, pp. 43-90; “*En conclusión, la evolución posterior, con carácter general y a salvo algunas sentencias más rígidas que comentaremos más abajo (Cicala, Agafitei y Nolan), revela que la relajación de los dos requisitos de Kleinwort-Benson podría estar produciendo como resultado una jurisprudencia permisiva en la admisión de cuestiones prejudiciales, que traslada los efectos del Derecho de la UE fuera de su campo más cabal o racional de aplicación de una manera injustificada (v.gr. DE+ES, BIAO, Adam). Esta evolución no quiere decir que Kleinwort-Benson fuera irrelevante para casos posteriores, sino, más bien, que el TJUE ha establecido en esta línea de jurisprudencia una doctrina poco clara, o quizás excesivamente permisiva a la hora de admitir la influencia del Derecho secundario de la UE sobre el Derecho Nacional*”.

1095 Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*, Rec 1997 I-416.

1096 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de situaciones internas (con especial atención al ámbito tributario)”, op. cit, pp. 23: “*Con Leur-Bloem daba la impresión de que se abandonaba la doctrina derivada de Kleinwort-Benson sobre la remisión indirecta e incondicional para pasar a lo que se ha llamado como enfoque de la solución única (same solution approach): allí donde el legislador pretende adoptar la solución comunitaria en un ámbito doméstico,*

En el contexto de las reorganizaciones empresariales, en *Punch Graphix*¹⁰⁹⁷, el TJUE rechaza los motivos de inadmisibilidad alegados basados en que: (i) la fusión se había producido entre sociedades residentes en Bélgica, y por tanto se trataba de una situación interna; (ii) el contribuyente pretendía aplicar el artículo 4.1 de la Directiva Matriz-Filial a una operación de fusión. Si bien el TJUE aprecia que la Directiva Matriz-Filial se aplica a distribuciones de beneficios entre Estados miembros, se constata que las partes en litigio en sus escritos confirman que el Derecho belga se remite a la Directiva Matriz-Filial a los efectos de interpretar el concepto de “*renta gravada con carácter definitivo*” y en segundo lugar, el propio Tribunal ha admitido en cuestiones prejudiciales ya resueltas que la normativa belga se remite expresamente a la Directiva Matriz-Filial¹⁰⁹⁸. En consecuencia, el concepto de fusión que figura en la Directiva de Fusiones es pertinente para interpretar el concepto de liquidación en el sentido del artículo 4.1 de la Directiva Matriz-Filial, de modo que una disolución de una sociedad en el marco de una fusión por absorción no puede calificarse como una liquidación¹⁰⁹⁹. Por último, y también en el contexto de las reestructuraciones empresariales, *Foggia*¹¹⁰⁰ reitera los postulados defendidos en *Leur-Bloem*¹¹⁰¹.

desplegará también sus efectos el Derecho de la UE, incluso si no existe la remisión directa e incondicional que Kleiwort-Benson reclamaba”.

1097 Asunto C-371/11, *Punch Graphix Prepress Belgium*, (todavía no publicado) de 18 de octubre de 2012.
1098 Ibid., apartado 26: “*Sin embargo, en primer lugar, de la petición de remisión resulta que las dos partes en litigio parten de la premisa que el Derecho interno belga remite, por lo que se refiere al régimen de la «renta gravada con carácter definitivo», a la Directiva 90/435, y así lo ha confirmado, además, el Gobierno belga en sus observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia. Por otra parte, la existencia de esa remisión del Derecho belga a la Directiva 90/435, así como la admisibilidad de una petición de decisión prejudicial basada en dicha remisión, ya han sido reconocidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en último lugar en el auto de 4 de junio de 2009, KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 y C-499/07, Rec. p. I-4409, apartados 58 y 59)”.*

1099 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M y GARCÍA HEREDIA, A., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, op. cit., pp.350: “*la sentencia que comentamos (Punch Graphix) es bastante relevante por dos motivos:(1) ratifica la jurisprudencia Leur-Bloem sobre extensión de efectos del Derecho de la UE en situaciones puramente internas, con la peculiaridad de que en este caso, existía una norma interna que se apartaba de las soluciones comunitarias (aunque con efectos en situaciones internas y comunitarias) y (2) afirma la relevancia de interpretar las dos Directivas aprobadas en el mismo día (90/434/CEE y 90/435/CEE) de manera interconectada...”*

1100Asunto C-126/10, *Foggia*, Rec. 2011 I-10923.

1101 Ibid., apartado 21. En el Asunto C-603/10, *Pelati*, [todavía no publicado], de 18 de octubre de 2012, se confirma el enfoque *Punch Graphi*, ya que en este caso, estábamos en presencia de una situación interna.

En *Les Vergers*¹¹⁰², tanto la Abogada General Sharpston en sus Conclusiones como el propio Tribunal estiman que la cuestión prejudicial es admisible. Se cuestionaba si una entidad que tiene en usufructo unas participaciones de su filial tiene derecho a la deducción sobre los dividendos prevista en el artículo 202 del *Code des impôts sur les revenus* de 1992. Tal como hemos señalado anteriormente, consta expresamente que la legislación belga se remite expresamente a la Directiva Matriz-Filial, por lo que el artículo 202 del *Code des impôts sur les revenus* de 1992 tiene que ser interpretado a la luz del Derecho de la Unión Europea¹¹⁰³. Lo realmente interesante en este asunto es la cuestión relativa a los efectos vinculantes que desplegaría la sentencia. La Abogada General Sharpston sostiene que aunque existe una clara remisión de la normativa nacional a la Directiva Matriz-Filial (uso por ejemplo de la misma expresión: “participación en el capital”), dado que la Directiva no regula situaciones internas, “*la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto podría entenderse en un sentido meramente informativo: el Estado miembro tendrá libertad para modificar su legislación o simplemente no tener en cuenta la sentencia*”¹¹⁰⁴. El TJUE, al igual que hiciera en *Dzodzi* o *Leur-Bloem*, es consciente de que el juez nacional debe tener los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho de la Unión Europea a situaciones puramente internas, sin embargo añade un nuevo matiz: “*en lo que atañe al Derecho comunitario, por el contrario, el órgano jurisdiccional remitente, dentro de los límites de la remisión del Derecho nacional al Derecho comunitario, no puede desviarse de la interpretación del Tribunal de Justicia*”¹¹⁰⁵. Con esta fórmula, la sentencia en la que

1102 Asunto C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*, Rec. 2008 I- 10627, p. 22-23-24.

1103 Ibid, apartado 22: “A este respecto, procede recordar que ese mismo Gobierno sostuvo en sus observaciones escritas que el legislador belga decidió ampliar a las relaciones entre sociedades matrices y filiales belgas la adaptación del Derecho interno a la Directiva en cuestión, a fin de evitar la discriminación entre sociedades belgas en cuanto al tratamiento tributario de los beneficios distribuidos a una sociedad matriz por una filial suya en función de la nacionalidad de esta última. Además, la Ley de 23 de octubre de 1991, de adaptación del Derecho belga a la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales, versa expresamente, como su propio título indica, sobre la adaptación del Derecho interno a la citada Directiva.”

1104 Véase el apartado 37 de la Opinión de la Abogada General Sharpston en *Les Vergers* (Asunto C-48/07).

1105 Sentencia *Les Vergers*, antes citada, apartado 27.

se interpreta una normativa nacional por remisión al Derecho de la Unión Europea es vinculante para el órgano jurisdiccional nacional que planteó la cuestión prejudicial en lo que atañe a cuestiones derivadas de normativa europea, siempre y cuando no sobrepase los límites de la remisión del Derecho nacional al Derecho de la Unión, cuestión última que cabe valorar al órgano jurisdiccional nacional¹¹⁰⁶. Este límite, sin embargo, se omite en determinados casos – no recaídos en el ámbito tributario – como por ejemplo en *ETI*¹¹⁰⁷ en el que basta el hecho que el órgano judicial nacional muestre interés y haya planteado la cuestión prejudicial para que la respuesta sea vinculante, o en *Allianz Hungaria*¹¹⁰⁸, en el que se aprecia como los conceptos del Derecho nacional deben ser interpretados de manera homogénea a los establecidos en el Derecho de la Unión Europea.

No obstante el mencionado enfoque *Leur-Bloem*, en el que el Tribunal evita que se produzcan divergencias en la interpretación del Derecho de la Unión Europea, existen casos en materia fiscal en los que el requisito Kleinwort-Benson relativo a una remisión directa o incondicional aparece claramente desdibujado o al menos podríamos calificarlo como remoto¹¹⁰⁹. Por ejemplo, en *Banque Internationale pour l'Afrique Occidentale*

1106 Esta conclusión también puede encontrarse en el Asunto C-439/07, *KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, Rec. 2009 I-04409, apartado 60: “cuando una normativa nacional se atiende, para resolver una situación puramente interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario, compete únicamente al órgano jurisdiccional nacional, en el marco del reparto de las funciones jurisdiccionales entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia previsto en el artículo 234 CE, apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho comunitario, dado que corresponde al Derecho del Estado miembro de que se trate y, por consiguiente, a la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales de éste, tener en cuenta los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas”.

1107 Asunto C-280/06, *ETI*, Rec. 2007 I-10893, apartado 28.

1108 Asunto C-32/11, *Allianz Hungaria*, [todavía no publicado] de 14 de marzo de 2013, apartados 21 y 22: “Por tanto, ha quedado acreditado que el referido legislador decidió aplicar un tratamiento idéntico a las situaciones internas y a las situaciones que se rigen por el Derecho de la Unión...Por otra parte, de la resolución de remisión se desprende que el Legfelsőbb Bíróság considera que los conceptos que aparecen en el artículo 11, apartado 1, de la TpvT deben recibir efectivamente la misma interpretación que los conceptos análogos del artículo 101 TFUE, apartado 1, y que está vinculado a este respecto por la interpretación de dichos conceptos dada por el Tribunal de Justicia”.

1109 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de situaciones internas (con especial atención al ámbito tributario)”, op. cit, pp. 24: “La doctrina *Leur-Bloem* no sólo se consolidó en decisiones posteriores, sino que fue utilizada más tarde para extender los efectos del Derecho de la UE a ámbitos del Derecho interno en los que la conexión con el primero era más general o abstracta o incluso remota, y en consecuencia difícilmente se podía decir que el Derecho

(BIAO)¹¹¹⁰, se plantea una interesante disputa entre la Opinión del Abogado General Jacobs y la decisión final tomada por el TJUE. Las cuestiones prejudiciales planteadas versaban sobre la interpretación de ciertas disposiciones técnicas de la Cuarta Directiva de Sociedades, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, pero en un litigio relativo a la contabilización a efectos fiscales -que no contemplaba la Directiva- de una provisión para pérdidas eventuales derivadas de la participación de BIAO-Afribank en el riesgo de impago del crédito concedido a la Corporación del Cobre.

El Abogado General Jacobs opta por restringir el alcance de la doctrina *Leur-Bloem*, ya que permitiría en el TJUE pronunciarse sobre un área muy reservada a los Estados miembros, como es la fiscalidad directa, fuera del ámbito material y personal de aplicación de la Cuarta Directiva: “*Las disposiciones del Derecho mercantil que regulan las cuentas de las sociedades, armonizadas en la actualidad a nivel comunitario, tienen como objetivo proteger a los socios y a terceros (por ejemplo, a los acreedores actuales y potenciales, así como a los empleados) mediante la publicación obligatoria de determinada información. Las disposiciones nacionales relativas a la contabilidad con fines fiscales persiguen, en cambio, aumentar y proteger los ingresos públicos*”¹¹¹¹. En segundo lugar, el efecto que se deriva de *Leur-Bleum* consiste en que “*el órgano jurisdiccional remitente no quedará vinculado, con arreglo al Derecho comunitario, por la sentencia del Tribunal de Justicia, que, en consecuencia, tendrá un carácter puramente consultivo (igualmente, con arreglo al Derecho comunitario)*”¹¹¹². Dado que a su juicio carecería de sentido que la competencia del TJUE en un caso determinado dependa exclusivamente del Derecho nacional o que el Tribunal dicte una sentencia que el órgano jurisdiccional nacional al que está dirigida no esté obligado a aplicar, el Abogado General Jacobs solicitaba al TJUE que se revirtiese la jurisprudencia *Leur-*

nacional no quisiera producir divergencias con respecto al Derecho de la UE”.

1110 Asunto C-306/99, *Banque Internationale pour l'Afrique Occidentale*, Rec. 2003 I-00001, p.90. Ver asimismo las Conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs.

1111 Ver apartado 60 de las Conclusiones del Abogado General Jacobs.

1112 Ver apartado 61 de las Conclusiones del Abogado General Jacobs.

Bloem, y en el caso que no lo hiciese, que se adoptara como alternativa el enfoque previsto en *Kleinwort Benson* con sus dos criterios. Asimismo, este doble-test derivado de *Kleinwort Benson* arrojaría la misma conclusión.

Sin embargo, el Tribunal admite las cuestiones prejudiciales presentadas al interpretar que existe un vínculo entre la Cuarta Directiva relativa a la contabilidad de determinadas operaciones y la fiscalidad de las mismas¹¹¹³. A los efectos del TJUE, es decisivo que en las observaciones presentadas por el Gobierno Alemán se confirmase que si bien la normativa alemana no incorporaba textualmente las disposiciones de la Cuarta Directiva, “en la normativa alemana no había nada que impidiera que en la elaboración de las cuentas anuales de dichas entidades se respetasen plenamente el objeto, los principios y las disposiciones de la citada Directiva. A este respecto, dicho Gobierno alega que cualquier interpretación de las disposiciones de la Cuarta Directiva que dé el Tribunal de Justicia será obligatoria para la resolución, por el órgano jurisdiccional remitente, del litigio principal, cosa que admite, además, la resolución de remisión”¹¹¹⁴. El elemento determinante es la garantía que la sentencia del TJUE será obligatoria o vinculante, ya que la conexión entre normativa contable de la Unión Europea contenida en la Directiva y el Derecho nacional es más que discutible. Pero no sólo la aplicación de la doctrina *Kleinwort Benson* es criticable en BIAO, sino también su empleo en el Auto *KBC*¹¹¹⁵ resulta dudoso. Si bien el Tribunal entiende aplicable el régimen de reducción de dividendos percibidos por una sociedad matriz belga a una situación puramente interna (sociedad que distribuye los dividendos se encuentra en el mismo Estado Miembro que la sociedad beneficiaria) por extensión de *Leur-Bleum*, no se aplica la misma solución si los

1113 Sentencia *Banque Internationale pour l’Afrique Occidentale*, antes citada, apartado 90: “En el caso de autos, si bien las cuestiones tienen por objeto la situación fiscal interna y, a primera vista, parecen ajenas al Derecho comunitario, en realidad, los problemas de interpretación de éste que intenta resolver el órgano jurisdiccional nacional se refieren fundamentalmente al enfoque contable exigido por la Cuarta Directiva, concretamente en relación con la contabilización de las pérdidas eventuales derivadas de una garantía prestada por un crédito cuya suerte se desconocía en la fecha de cierre del balance de la sociedad de que se trata en el litigio principal. Por consiguiente, no se trata de un problema hipotético ni de una cuestión que no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto de este litigio”.

1114 Ibid., apartado 92.

1115 Auto C-439/07, *KBC*, Rec. 2009 I-04409.

dividendos procediesen de sociedades filiales establecidas en terceros países¹¹¹⁶.

Aunque en el campo de la fiscalidad directa, el resultado en términos generales ha sido favorable a extender la competencia del TJUE (i.e. *Leur-Bloem*, *Foggia*, *Les Vergers*, *Punch Graphix*, *BIAO*) no se puede decir lo mismo con respecto al área de la fiscalidad indirecta o Derecho aduanero, en la que encontramos tendencias contrapuestas. Si bien *Kofisa* y *Adam*¹¹¹⁷, de manera bastante controvertida aprecian la existencia de un vínculo directo e incondicional entre la normativa nacional y la Directiva IVA o el Código Aduanero Comunitario, el Auto del TJUE por la que se resuelve Asunto *Club Náutico de Gran Canaria*¹¹¹⁸, por el contrario, no aprecia este vínculo. En este Auto, y en relación con las interpretaciones de exenciones contenidas en el Impuesto General Indirecto Canario (“IGIC”), impuesto de naturaleza y contenido similar al IVA en vigor en la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias (territorio fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA), el Tribunal estima que dado que la normativa reguladora del IGIC no se refiere en ningún momento a la Sexta Directiva, no es posible que el TJUE se pronuncie sobre el IGIC. El TJUE se autolimita, pese a que la disposición contenida en la normativa canaria del IGIC coincidía absolutamente con una disposición nacional que “había adaptado el Derecho nacional a la normativa comunitaria en materia de IVA”¹¹¹⁹.

1116 Ibid., apartado 74. Vid. Crítica a este tratamiento diverso en MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de situaciones internas (con especial atención al ámbito tributario)”, op. cit, pp. 31. Según este autor, en un contexto en el cual se amplía el campo de aplicación de la libertad de circulación de capitales a raíz de *Test Claimants in the FII II* en relación con terceros países, no tendría sentido distinguir una situación puramente interna con una relativa a un tercer país.

1117 Sentencia *Kofisa*, antes citada; y Asunto C-267/99, *Adam*, Rec. 2001 I-07467.

1118 Auto de 16 de abril de 2008, Asunto C-186/07, *Club Náutico de Gran Canaria*, Rec. 2008 I-00060, apartados 21-22.

1119 Sobre las críticas a este Auto, cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de situaciones internas (con especial atención al ámbito tributario)”, op. cit, pp. 34-38: “¿Por qué razón aplicó el TJUE en este caso *Kleinwort-Benson* de manera rígida y no la regla general derivada de *Leur-Bleum* o las sentencias posteriores a ésta? ¿Cuál era la razón que llevó al TJUE a afirmar la doctrina de efecto indirecto en situaciones tales como las de *Kofisa*, *DE+ES*, *BIAO*, *ETI* o *Allianz* e ignorarla en el asunto *IGIC* en las Islas Canarias?...Cualquiera que sea la razón de la decisión en el Auto *Club Náutico de Gran Canaria* del TJUE, no tiene sentido alguno aplicar a situaciones fuera del Derecho de la UE, como la propia de las Islas Canarias, y el *IGIC*, una doctrina sobre el efecto indirecto diferente de la utilizada por el TJUE en otras situaciones similares”.

2.3.2.3. La amplia discrecionalidad del Tribunal

La relajación de los requisitos *Kleinwort-Benson*, y en particular el relativo a la exigencia de una remisión directa e incondicional provocan en la jurisprudencia del Tribunal un *case law* excesivamente casuístico, cuyas soluciones no están exentas de críticas (i.e. BIAO o *Club Náutico de Gran Canaria*). En la fiscalidad directa vemos una tendencia, confirmada por ejemplo en *Leur-Bloem*, *Punch Graphix* o *Les Vergers*, de extender el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión Europea. Es estos últimos casos, se confirma por el Tribunal que existe dicha remisión directa e incondicional cuando la normativa nacional se inspira en la legislación europea, evitando de esta forma que se produzcan divergencias entre la solución nacional y la dada para el Derecho de la Unión Europea. Nos situamos en el ámbito de la cooperación constructiva, pues es el Tribunal quien tiene la última palabra, ejerciendo un poder discrecional, a los efectos de determinar el vínculo, es decir, de si la normativa nacional se remite al Derecho de la Unión Europea.

Esta jurisprudencia sobre el “*renvoi*”, provoca a juicio de MARTÍN JIMÉNEZ dos importantes asimetrías¹¹²⁰. En primer lugar con la doctrina *Guimont*¹¹²¹ sobre discriminación inversa, en la que el Tribunal no exige que se demuestre que exista una vinculación para aplicar el Derecho de la Unión a una situación puramente interna. Así en *Guimont*, basta que la normativa francesa sobre etiquetado de queso enmenthal pudiera aplicarse a productos importados, para que la normativa pudiese constituir una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa. Es evidente que la relajación de los criterios *Kleinwort-Benson* en *Leur-Bloem* por ejemplo hacen acercar esta doctrina del “*renvoi*” a *Guimont*. En segundo lugar, se puede subrayar las incoherencias de esta doctrina con *Imperial Chemical Industries* (“*ICI*”)¹¹²², en relación con los efectos

1120 Ibid., pp. 32 y 33.

1121 Asunto C-448/98, *Guimont*, Rec. 2000, I-10663.

1122 Asunto C-264/96, *Imperial Chemical Industries*, Rec. 1998 I-04695; Sobre una crítica detallada a *ICI*, cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de situaciones internas (con especial atención al ámbito tributario)”, op. cit.

vinculantes de una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial, cuando en el supuesto de hecho se encuentra una situación que no entra dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión al contemplarse terceros países¹¹²³. Se produce una situación que quiebra el principio de seguridad jurídica, pues una norma jurídica se interpreta de una manera en una situación intra-Unión Europea y de otra forma en relación con una situación que se escapa del ámbito material del Derecho de la Unión¹¹²⁴. La justificación dada por el Tribunal en *Dzodzi/Leur-Bloem* basada en lograr una interpretación uniforme y homogénea del Derecho de la Unión Europea, junto con la doctrina de la discriminación inversa, chocaría frontalmente con la solución dada por el Tribunal en *ICI*.

El telos, la consecución del objetivo del buen funcionamiento del mercado interior, no sólo debe impregnar la interpretación de la normativa nacional que se inspira en el Derecho de la Unión Europea sino también, los acuerdos internacionales, que aunque la UE no forme parte, se apliquen sobre el espacio europeo, como prueba el caso *TNT*¹¹²⁵. En este asunto, se planteaba un conflicto sobre la apreciación de la regla de litispendencia entre el artículo 31.2 del Convenio relativo al Contrato de Transporte internacional de mercancías por carretera, en adelante “CMR” (La Unión Europea no es parte firmante) y el artículo 35.3 de Reglamento (CE) nº 44/2001 del Consejo, de 22 de diciembre de 2000, relativo a la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil. En este conflicto, operaba una regla clara, el artículo 71 del Reglamento (CE) nº 44/2001 que expresamente excluía de su ámbito de aplicación los convenios especiales en los que los Estados miembros fueran parte en

1123 Sentencia *Imperial Chemical Industries*, antes citada, apartados 34 y 35.

1124 Sobre la quiebra del principio de seguridad jurídica, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de situaciones internas (con especial atención al ámbito tributario)”, op. cit.: “No obstante, el pronunciamiento del TJUE en *ICI*, podría vulnerar la seguridad jurídica interpretar la norma nacional de una manera en situaciones intracomunitarias y de otra distinta en situaciones no cubiertas por el Derecho de la UE. Y así lo puso de manifiesto, de manera indirecta, la STJUE de 4 de junio de 2002, Comisión/Portugal, C-367/98, al considerar que no resultaba defendible que la Administración portuguesa argumentara que una disposición indistintamente aplicable a nacionales de la UE y de terceros Estados resultara interpretada en el sentido de que sólo se aplicaba a los segundos, pero no a los primeros”.

1125 Asunto C-533/08, *TNT*, Rec. 2010 I-04107.

materia de competencia judicial, el reconocimiento o la ejecución de las resoluciones. En teoría, aplicando dicho artículo 71 del Reglamento, las materias reguladas por convenios especiales como el CMR desplazarían la aplicación del Reglamento (CE) 44/2001. Sin embargo, el TJUE establece que la interpretación del CMR no puede menoscabar los principios inspiradores del Reglamento (CE) 44/2001, conduciendo a resultados desfavorables al funcionamiento del mercado interior¹¹²⁶. Interpretar el artículo 31.2 de la CMR a la luz de los principios contenidos en el Reglamento (CE) 44/2001 evidentemente implica interpretar un Acuerdo Internacional en el que la Unión Europea no es signataria.

La cooperación constructiva implica un extraordinario poder discrecional en manos del Tribunal para determinar la existencia del vínculo directo e incondicional, y por tanto logran extender el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión Europea. Esto provoca que sea cada vez más difícil definir cuando se está ante una situación puramente interna que no requiera que el Derecho de la Unión Europea sea interpretado. Es decir, podemos trazar un cierto paralelismo entre la jurisprudencia del *renvoi* con la clásica fórmula de los “*retained powers*”: los Estados miembros siguen siendo competentes en materia fiscal, pero en el ejercicio de esta competencia “*los Estados miembros deben respetar el Derecho de la Unión y, en particular, las disposiciones relativas a la libertad de circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros*”¹¹²⁷. La principal diferencia entre la fórmula de los “*retained powers*”, y los casos de “*renvoi*”, es que debe haber en éste último caso una remisión directa e incondicional del derecho nacional al Derecho de la Unión Europea para que el Tribunal se declare competente e interprete. Ahora bien, *Dzodzi*, *Leur-Bloem*, *Foggia*, *Les Vergers*, *Punch Graphix*, *BIAO* han reducido el significado de “situación puramente interna” excluida del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión Europea, interpretando extensivamente que en estos casos se da la remisión directa o incondicional. De esta forma, podemos concluir que al debilitarse el concepto de situación puramente interna, quedan menos áreas no sujetas a la

1126 Ibid., apartado 49 y 55.

1127 Esta fórmula acuñada en los años noventa y que podemos encontrar por ejemplo en el Asunto C-73/08, *Bressol*, Rec. 2010 I-02735, apartado 28.

labor de revisión ejecutada por el TJUE. El efecto, tal como señala el profesor AZOULAI¹¹²⁸ en relación con los “*retained powers*” es claro: “*It seems that there are no longer any reserved domains that are not subject to the ‘reservation’ that, in exercising their powers, Member States must abide by EU Law*”.

2.3. La aceptación del modelo constructivo por los órganos jurisdiccionales nacionales

Pese a la existencia de un modelo vertical, que hemos visto en el anterior Capítulo, y una labor del Tribunal encaminada en hacer progresar la integración negativa que hemos observado bajo la cooperación constructiva, observamos qué existen órganos jurisdiccionales como el *Hoge Raad der Nederlanden* o el resto de “*repeat players*” que siguen planteando cuestiones prejudiciales de manera reiterada. En teoría, podría parecer que los temores iniciales de una jerarquización de la relación entre el Tribunal y los órganos jurisdiccionales, unido al llamada cooperación constructiva pudiera hacer desistir a estos últimos de plantear las cuestiones prejudiciales¹¹²⁹. Sin embargo, esto no se ha producido. Existe pues un incremento exponencial de las cuestiones prejudiciales interpuestas, alcanzando en 2012 la segunda cifra más alta de la historia¹¹³⁰. Recientes estudios demuestran que en el planteamiento de cuestiones prejudiciales, no sólo dependen de la voluntad o la actitud de los jueces nacionales (“*behavioural factors*”),

1128 AZOULAI, L., “The ‘Retained Powers’ Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?”, op. cit., p. 192-219.

1129 RASMUSSEN, H., *The European Court of Justice*, op. cit., pp. 132: “*Indeed, behind this fear stood the Court’s early recognition that an attempt to introduce a judicial hierarchy was going to induce many national courts, and especially higher national courts to shun making use of article 177*”.

1130 En el Informe Anual del TJUE correspondiente a 2012, se han interpuesto 404 cuestiones prejudiciales, señalándose: “*En cuanto a los asuntos prejudiciales interpuestos, su número en 2012 representa la segunda cifra más alta jamás alcanzada en toda la historia del Tribunal de Justicia*”. Dicho informe se puede consultar en: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7000/. En el Informe Anual correspondiente al período 2013 (versión provisional), se alcanza la cifra más alta de cuestiones prejudiciales planteadas en la historia (450): “*In 2013 the number of references for a preliminary ruling, which rose to 450, was the highest ever*”. El Informe puede consultarse en: http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2014-03/en_version_provisoire_web.pdf

sino que adquieren una gran importancia los llamados factores estructurales como la población, los ratios de litigación por habitante o el cumplimiento del Derecho de la Unión¹¹³¹. Sobre este último punto, y desde la perspectiva de la Ciencia Política, se destaca como el planteamiento de cuestiones prejudiciales debe conectarse irremediabilmente a un estudio más general sobre el cumplimiento voluntario del Derecho de la Unión Europea por los órganos jurisdiccionales nacionales¹¹³².

En relación con la fiscalidad, como puede desprenderse de las cifras, el número de cuestiones prejudiciales en este campo es siempre mayor al de asuntos que provienen de procedimientos de infracción contra los Estados miembros: (i) hasta 31 de octubre de 2006, de 117 casos plantados en materia de fiscalidad directa, 16 casos provenían del procedimiento de infracción iniciado por la Comisión, mientras que el resto, 101 eran cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros¹¹³³. (ii) En 2009, de 20 casos resueltos en el área de la fiscalidad directa por el TJUE, sólo 6 provienen del procedimiento de infracción; (iii) en 2010, de 11 casos resueltos, sólo uno responde al proceso iniciado por la Comisión; (iv) en 2011 de 24

1131 BROBERG, M. and FENGER, N., “Variations in Member States' Preliminary References to the Court of Justice – Are structural factors (Part of) the Explanation?”, *European Law Journal*, Vol 19, n° 4, pp. 488-501. En este trabajo, se confirma como en los nuevos Estados miembros se plantean un mayor número de cuestiones prejudiciales que en los antiguos Estados miembros, así como los órganos judiciales de Francia, España, Portugal y Reino Unido son los más reacios al planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJUE.

1132 En este sentido, destacamos el trabajo de MAYORAL DÍAZ-ASENSIO, J.A., *The politics of judging EU Law*, Tesis presentada en el Instituto Universitario Europeo (Florencia), Diciembre 2013, pp. 43: “At this point, one should not underestimate the determinants that the institutional context, political actors and other sociological factors place upon the national courts's decisions. Being aware of these causes is, in fact, crucial to shed more light on why and when national courts enforce EU law at a national level. In the light of these differences across countries and policy areas in the judicial enforcement of EU law, the dissertation will establish the reason and the factors that determine the enforcement of EU law by national courts”. Como trabajos previos que inciden en esta línea, podemos citar CHALMERS, D., “The positioning of EU Judicial Politics within the United Kingdom”, en GOETZ, K.H and HIX, S. (Eds.), *Europeanised Politics? European Integration and National Political Systems*, Frank Cass, 2001, pp. 169-200. Véase pp. 200: “The UK experience suggests that not only are the majority of references hugely unrepresentative of the type of litigation that involves British courts day in day out, but the EC law is successfully applied by English courts in areas where there are very references”.

1133 Estas cifras se recogen en BROKELIND, C., *Towards a homogeneous EC Direct Tax Law*, op. cit., pp. 4: “This assumes that domestic judges are aware of the 117 or more cases dealt with by the ECJ in the income tax law field, and that they make use of the preliminary ruling procedure each time a domestic law provision needs to be assessed and lacks precedential value in the ECJ's case law”.

casos resueltos, 9 responde al proceso iniciado por la Comisión; (v) en 2012, de 25 casos en materia de fiscalidad directa, sólo 5 responden a recursos por incumplimiento; (vi) en 2013, de 20 casos resueltos, 4 responden a procedimientos de infracción; (vii) finalmente, en 2014, de 9 casos en fiscalidad directa, sólo 1 responde al proceso iniciado por la Comisión¹¹³⁴. Podría afirmarse, que en el actual marco de crisis económica y dado el impacto económico que tienen los casos de fiscalidad directa (i.e. restituciones de impuestos recaudados por ser contrarios al Derecho de la Unión Europea), los órganos jurisdiccionales siguen cooperando y planteando sus cuestiones prejudiciales¹¹³⁵. Este incremento de las cuestiones prejudiciales tiene lugar pese a la existencia de tres problemas estructurales que se dan en la jurisprudencia del TJUE en materia de fiscalidad directa y que a lo largo de este trabajo, ya hemos subrayado.

En primer lugar, la falta de consistencia e inseguridad jurídica que se desprende de los enfoques empleados por el Tribunal para afrontar los casos fiscales, la dificultad de establecer el juicio de comparabilidad o llevar a cabo el test de proporcionalidad, la falta de coherencia en la definición de las razones imperiosas de interés general, los razonamientos lacónicos son motivos que menoscaban la confianza de los órganos nacionales en el Tribunal.

En segundo lugar, hemos visto que los llamados “*open-ended cases*”, en los que el TJUE no resuelve el asunto, remitiéndose al órgano nacional no son bien recibidos ni por el órgano jurisdiccional remitente, ni tampoco por la doctrina científica, como ya expresamos por ejemplo con las críticas recibidas tras la saga *Test Claimants in the FII*

1134 Datos extraídos del *ECJ Direct Tax Compass*, IBFD, Amsterdam, 2011 y de la página web de la comisión Europea hasta julio 2014:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/case_law/index_en.htm

1135 PANTAZATOU, E., *European Economic Integration through fiscality: a legal perspective*, op. cit. , pp. 220: “Overall, it cannot be concluded that because of the financial crisis the balanced collaboration and constructive dialogue between the national judge and the CJEU has altered. National courts continue sending references for preliminary rulings even in an area as dangerous for the national budgets, as direct taxation”.

*Group Litigation*¹¹³⁶ o tras la recepción de *Marks & Spencer*¹¹³⁷, Lo cierto es que 10 años después de la recepción de esta última sentencia, no se descarta que la Supreme Court pueda preguntar de nuevo una cuestión prejudicial¹¹³⁸.

En tercer lugar, existen áreas en la fiscalidad directa, tales como la lucha contra la doble imposición jurídica, en los que tanto los órganos jurisdiccionales como la doctrina científica exigen que el TJUE adopte una posición concreta pro-integración declarando que dicha situación atenta contra la las libertades fundamentales de circulación de capitales o establecimiento y por ende, se peligró la consecución del mercado interior¹¹³⁹. Circunstancia que todavía no se ha producido. En los supuestos en los que el TJUE se enfrenta a casos de doble imposición jurídica, el Tribunal elude entrar a discutir el caso: la competencia para paliar los efectos de la doble imposición corresponde exclusivamente a los Estados miembros por medio de los Convenios bilaterales¹¹⁴⁰. Casos como *Kerckaert-Morres*, *Block y Damseux*, en los que el TJUE se declara incompetente para declarar la doble imposición jurídica contraria a la libertad de circulación de capitales entre Estados miembros generan una situación de indefensión en los contribuyentes y se bordea el límite de la confiscatoriedad impositiva. La supresión en el Tratado de Lisboa del artículo 293 TCE que establecía que los Estados miembros establecerían

1136 Sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada.

1137 Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837. Sobre el complicado iter procesal con intervención de la *First-tier Tribunal*, *Upper Tribunal*, *Court of Appeal* y *Supreme Court* que siguió a la recepción de la sentencia *Marks & Spencer* a los efectos de clarificar las dudas abiertas, se puede consultar FARMER, P., "The English Courts and the application of EU Tax Law", en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, op. cit., pp.49-59.

1138 Ibid., pp. 58: "We are therefore in a position, over 10 years on, the case continues to be litigated and the interpretation to be given to the Court's judgment debated. It is entirely possible that the Supreme Court may decide to refer the case back to the ECJ in order to obtain further guidance on what it meant in its first judgment".

1139 Un análisis detallado del fenómeno de la doble imposición jurídica, lo encontramos en KOFLER, G., "Double Taxation and European Law: analysis of the jurisprudence", en RUST, A. (Ed.), *Double Taxation within the EU*, Wolters Kluwer, 2011, pp. 97-136; GUTMANN, D., "How to avoid Double Taxation in the European Union", en RICHELIE, I., SCHÖN, W. And TRAVERSA, E. (eds), *Allocating taxing powers within the European Union*, Springer, 2013, pp. 63-72.

1140 Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Rec. 2006 I-11673, apartado 51-52.

Abstract

This dissertation purports to connect the preliminary reference procedure with direct taxation. The aim of my dissertation is to lay down how this essential mechanism for the development of EU law – the preliminary reference procedure – deals with the cases in the field of direct taxation. By analyzing the preliminary rulings in the particular field, this thesis will shed light on the meaning of judicial cooperation between the Court of Justice of the European Union (“Court”) and the national courts.

The almost absence of harmonized direct taxation reached at the European level enables the Court throughout the preliminary reference procedure to become the only available actor to safeguard the rights conferred to the individuals by EU law. In the area of direct taxation, it encompasses the rights of the individuals to exercise the fundamental Treaty freedoms of circulation. Therefore, the entrenchment of the rights of the individuals requires national courts requesting questions for preliminary rulings whereby national tax law in breach of EU law is challenged. Accordingly, this narrative of “*protection of EU rights*” which is embedded within article 267 TFEU enables the Court to adopt the role of a constitutional court assessing the compatibility of national law with EU law. The current asymmetries and conceptual mismatches of the substantive case law in the field of direct taxation are firmly anchored in a preliminary reference procedure in which the Court, as a constitutional court, is endowed with discretionary powers to drive it.

efectiva: los derechos que el Derecho de la Unión concede a los individuos deben ser protegidos. El marco procesal del artículo 267 TFUE debe plegarse a dicho objetivo.

Para ello, el Tribunal se arroga de dos facultades discrecionales, sobre las que el resto de sujetos intervinientes (el órgano remitente, los Estados miembros, las partes en litigio) no tienen potestad de impugnar. En primer lugar, la reformulación le permite al TJUE centrar el debate jurídico, determinar qué, cómo y sobre que bases contestará al órgano remitente. Esta extraordinaria herramienta le permite hacer progresar su propia jurisprudencia e introducir nuevos desarrollos legislativos o conceptos, partiendo exclusivamente de los hechos y normativa nacional suministrada por el órgano judicial remitente. Tal como señalamos en la Primera Parte, poco a poco se ha ido socavando el monopolio que el juez nacional dispone sobre la cuestión prejudicial, será el Tribunal quien decida como será la respuesta y en que medida le será útil. En segundo lugar, la progresiva reducción del concepto “situación puramente interna”, mediante una interpretación extensiva de los supuestos en los que el derecho nacional se remite al Derecho de la Unión Europea de “una manera directa e incondicional”, ha provocado que el Tribunal extienda su competencia con el objetivo de buscar la uniformidad e homogeneidad del Derecho de la Unión Europea. A diferencia de la cooperación disciplinada, en la que las facultades discrecionales se sitúan en una clara dirección de jerarquizar el diálogo con los tribunales nacionales remitentes, en la cooperación constructiva, el TJUE emplea sus facultades discrecionales para colocarse como agente activo en el proceso de integración europea.

CONCLUSIONES

Esta tesis ha tratado de dilucidar la posición que el TJUE ocupa con respecto a los órganos jurisdiccionales nacionales remitentes en relación con los casos resueltos en la fiscalidad directa. La crisis tridimensional del modelo de cuestión prejudicial refleja un modelo de cooperación disciplinada y constructiva en el que el Tribunal asume la posición de un tribunal constitucional, cúspide del Poder Judicial Europeo, encargado de proteger los derechos que el Derecho de la Unión Europea otorga al individuo.

Conclusión Primera: La no especificidad de la cuestión prejudicial en la fiscalidad directa

A lo largo de este trabajo, las cuestiones prejudiciales seleccionadas en el campo de la fiscalidad directa operan como botón de muestra o fotografía de las tensiones que adolece el mecanismo de la cuestión prejudicial diseñado en el artículo 267 TFUE. Las tensiones que hemos agrupado bajo la crisis de la cuestión prejudicial se reproducen en otras áreas del Derecho de la Unión Europea. En otras palabras, la problemática que nos encontramos en la fiscalidad directa no constituye un fenómeno aislado. Así por ejemplo, en primer lugar, la presencia de órganos que no pertenecen al poder judicial de los Estados miembros de tipo administrativos o arbitrales que plantean cuestiones prejudiciales la encontramos también en otras áreas del Derecho de la Unión Europea. En segundo lugar, en la interpretación de las libertades fundamentales de circulación, y no sólo en el campo de la fiscalidad directa, es frecuente observar cómo el Tribunal integra el contexto fáctico suministrado por el órgano judicial remitente en su resolución que resuelve sobre el fondo del asunto. No puede defenderse ya que por medio de la cuestión prejudicial el Tribunal se limite a dar una interpretación abstracta del Derecho de la Unión Europea. Por último, la adopción de criterios normativos o principios doctrinales por el Tribunal que se configuran como precedentes no algo específico o privativo de este campo de la fiscalidad directa.

Asimismo, tampoco podemos concluir que las herramientas que el Tribunal emplea, bajo la cooperación constructiva o disciplinada, como la reformulación o la admisibilidad de cuestiones prejudiciales, entre otras, sean técnicas exclusivamente aplicables en supuestos en los que el Tribunal decide casos en la fiscalidad directa. Basta recordar a modo de ejemplo como dado que el TJUE nunca había accedido a las pretensiones de los Estados miembros de limitar los efectos temporales de las sentencias, hacíamos referencia a la jurisprudencia general del Tribunal en esta materia. O la doctrina del “renvoi” - cuando el Tribunal procede a dar una interpretación del derecho nacional cuando se produce una remisión directa e incondicional al Derecho de la Unión – se construye sobre cuestiones prejudiciales que no extraemos exclusivamente de la fiscalidad directa (i.e. *Kleinwort Benson, Agafitei* o *Nolan*).

Si bien no podemos señalar que la crisis de la cuestión prejudicial sea un fenómeno que se produzca exclusivamente en el campo de la fiscalidad directa, o que las técnicas o herramientas que el Tribunal emplea sean originales en este campo, ¿Qué es lo que realmente aporta el estudio sistemático de las cuestiones prejudiciales resueltas en materia de fiscalidad directa? Dado las resistencias de los Estados miembros a la armonización en esta área, el marco procesal del artículo 267 TFUE se convierte en el vehículo fundamental para hacer avanzar la integración negativa. Por tanto, esta circunstancia hace que podemos subrayar de manera más clara e intensa las tensiones que articulan el mecanismo del artículo 267 TFUE. En otras palabras, la fiscalidad directa se convierte así en el área en que podemos ver de forma más nítida la relación entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales en el marco de este procedimiento.

Conclusión Segunda: El TJUE como tribunal constitucional en el campo de la fiscalidad directa

Si la misión fundamental de un tribunal constitucional nacional es la evaluación y

adecuación de la normativa nacional a los parámetros contenidos en la constitución, paralelamente, la misión del TJUE en el área de la fiscalidad directa ha sido precisamente el enjuiciamiento de la compatibilidad de la normativa nacional con las libertades fundamentales de circulación contenidas en el Tratado. Pese a no existir una sala dedicada a resolver los casos en materia fiscal en el TJUE, existe una llamada especialización *ad hoc* en materia fiscal que se demuestra tanto en la reiteración de unos mismos jueces ponentes o abogados generales en estos casos. El enjuiciamiento de compatibilidad de la normativa nacional con las libertades fundamentales de circulación es una tarea compleja que dado su impacto provoca la participación en el marco procesal de los Estados miembros, la Comisión o propios litigantes.

Esta misión de enjuiciar la compatibilidad de normativa nacional pasa ineludiblemente por la articulación de la cuestión prejudicial como el mecanismo procesal a través del cual se hace efectivo el principio de tutela judicial efectiva de los derechos que el Derecho de la Unión Europea concede al individuo. La revolución operada en *Van Gend en Loos*, mediante la cual el TJUE de un Tratado que impone obligaciones a los Estados miembros extrae derechos a favor de los individuos ha tenido una trascendental importancia en el desarrollo de la cuestión prejudicial prevista en el artículo 267 TFUE, especialmente en el campo de la fiscalidad directa.

La práctica ausencia de actividad legislativa armonizadora en este campo convierte al Tribunal en la única institución que hace valer el derecho de los individuos a ejercer sus libertades fundamentales de circulación en el espacio europeo. Las cuestiones prejudiciales presentadas por órganos jurisdiccionales nacionales a raíz de litigios planteados por los Sr. Schumacker, Gielen, Wallentin, Manninen, o por ejemplo, las entidades Marks & Spencer o Lidl Belgium, etc. han dado la oportunidad al Tribunal de contrastar directamente las libertades fundamentales de circulación y los principios contenidos en los Tratados como el de no discriminación con normativa nacional a los efectos de determinar si dicha normativa obstaculizaba la consecución del mercado

interior. Por tanto, el modelo de cooperación institucional instaurado en el artículo 267 del TFUE adopta un claro perfil instrumental: los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión Europea atribuye a los individuos deben quedar garantizados.

Garantizar dichos derechos individuales implica que el Tribunal resuelva sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea, al igual que hacen los tribunales constitucionales nacionales. De esta manera, el conocimiento del contexto fáctico suministrado por el órgano nacional remitente permite al Tribunal resolver sobre el fondo (“*outcome cases*”), o dar instrucciones (“*guidance cases*”). Lo que no se puede sostener es la idea de un Tribunal resolviendo en abstracto o emitiendo principios generales. El Tribunal resuelve casos individuales. Al igual que los tribunales constitucionales nacionales, el TJUE emite una serie de criterios normativos o doctrinales que constituyen una auténtica jurisprudencia, aunque a veces sea difícil deslindar dichos criterios normativos con vocación *erga omnes* del caso en particular.

Conclusión Tercera: las discrecionalidad del TJUE: la sincronía entre forma y substancia

Esta tesis defiende que tanto en el marco procesal del artículo 267 TFUE, como en los desarrollos sustantivos de la fiscalidad directa, se confieren amplias cotas de discrecionalidad al Tribunal, existiendo pues una perfecta sincronía entre forma y substancia. Se confirma así una de las premisas de las que partíamos en esta tesis. En el Derecho de la Unión Europea, existe una absoluta interrelación entre forma y substancia: la configuración del proceso legislativo condiciona o influye las decisiones sustantivas.

La cuestión prejudicial, como marco procedimental, confiere una gran discrecionalidad al Tribunal. A diferencia del marco previsto para el recurso por incumplimiento (artículos 258 TFUE) en el que el Tribunal asumía una posición de árbitro, en el marco procedimental del artículo 267 TFUE el Tribunal cuenta con mayores cotas de libertad, llegando incluso como hemos visto en *Felixstowe Dock* a crear de motu proprio nuevas

causas de justificación como la lucha contra los paraísos fiscales. Estas altas cotas de libertad, le permiten al Tribunal: (i) admitir cuestiones prejudiciales de órganos que no están expresamente incluidos en el poder judicial de los Estados miembros; (ii) decidir si una cuestión es hipotética, artificial o la respuesta no se adecua a los hechos; (iii) limitar los efectos temporales de las sentencias; (iv) reformular la cuestión prejudicial o interpretar normativa nacional al establecer que existe una remisión directa e incondicional de ésta al Derecho de la Unión Europea.

En cuanto a los desarrollos sustantivos de la fiscalidad, no podemos olvidarnos de las críticas realizadas a la inconsistencia en cuanto al enfoque de los casos fiscales (“*per-country/overall approach*”), las dificultades en la realización del test de comparabilidad, las asimetrías, contradicciones en cuanto a la definición de las justificaciones (“rules of reaso”) o falta de precisión en algunas categorías o conceptos, la dificultad de realizar el test de proporcionalidad. Es decir, el Tribunal cuenta con una gran libertad, redundando en altas dosis de inseguridad jurídica para los operadores jurídicos.

Tanto el marco procedimental, como el desarrollo sustantivo, implica que el Tribunal cuenta con amplias dosis de libertad, consolidándose la posición del TJUE como actor institucional encargado de hacer progresar la integración negativa.

Conclusión cuarta: Las resistencias y aceptación del modelo

Un modelo de cooperación constructiva y disciplinada que implica un TJUE en la cúspide del Poder Judicial Europeo dotado de un amplio margen de libertad para decidir el rumbo de la integración negativa tiene como principal impacto la limitación de la autonomía jurisdiccional y procesal de los Estados miembros (*Unibet, Impact, Peterbroeck*). Una limitación de tal magnitud en la soberanía nacional genera las correspondientes tensiones en los sistemas jurídicos nacionales (*Rheinmühlen, Elchinov, Cartesio*). La protección del cauce procedimental del artículo 267 TFUE, mecanismo esencial para salvaguardar

el principio de tutela judicial efectivo, frente a las resistencias nacionales lleva incluso a articular un débil sistema sancionador (i.e. Doctrina *köbler*), que busca forzar los órganos de última instancia a una aplicación correcta de los postulados de la doctrina del “*acte clair*”.

A la vez que se suceden esta serie de resistencias, vemos como el número de cuestiones prejudiciales en este campo no deja de crecer. “*Repeat players*” como el *Hoge Raad der Nederlanden* en los Países Bajos, o determinados *Finanzgericht* o el *Bundesfinanzhof* en Alemania, “alimentan” al Tribunal con continuas cuestiones prejudiciales, a los que se van progresivamente sumando órganos judiciales de nuevos. Pese a los “*open-ended cases*”, las inconsistencias o contradicciones propias del *case law* o las reticencias del Tribunal para abordar los supuestos de doble imposición jurídica, cuya solución continua dependiendo de los Estados miembros, la cuestión prejudicial sigue siendo el mecanismo por excelencia para garantizar la efectividad del Derecho de la Unión Europea. En una Europa a 28 Estados miembros, el llamado “*workload*” del Tribunal se presenta como un desafío que el Tribunal debe afrontar. Desde mi punto de vista, se impone la necesidad de una mayor consistencia y precisión en la labor del Tribunal a la hora de consagrar criterios normativos o principios doctrinales precisos que funcionen como precedentes. La articulación de precedentes claros generaría una mayor precisión en la aplicación de la doctrina del “*acte clair*”, que reduciría la sobrecarga del Tribunal.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso García, R. “Cuestión prejudicial comunitaria y autonomía procesal nacional a propósito del asunto Cartesio, STJCE de 16 de diciembre de 2008 (C-210/06)”, *REDE*, nº 30 (2009): 197-222.
- Alter, Karen J. *Establishing the supremacy of European law: The making of an international rule of law in Europe*, Oxford University Press, Oxford, 2001.
- . «The European Union’s legal system and domestic policy: spillover or backlash?», *International Organization* 54, n.º 03 (2000): 489-518.
- . «The European Court’s political power», *West European Politics* 19, n.º 3 (1996): 458-87
- Álvarez, Mónica Siota, y Pita Grandal, Ana M. *Analogía e interpretación en el derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- Anagnostaras, G. «Preliminary problems and jurisdiction uncertainties: the admissibility of questions referred by bodies performing quasi-judicial functions», *E.L.Rev* 30 (6), (2005): 878-890.
- Andenas, M. *Article 177 references to the European Court. Policy and Practice*, Butterworths, London 1994.
- Anderson, David WK, y Demetriou, M. *References to the European Court*, Sweet & Maxwell, London, 1995.
- Añoveros, J. «La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº39 (1960): 708.
- Arnaldo Alcubilla, E. y Fernández Valverde, R. «Comentarios a la Ley 29/1988, 13 de Julio de la Jurisdicción Contencioso-administrativa», *La Ley*, (2007): 522.
- Arnall, Anthony. *The European Union and its court of justice*, Oxford University Press, New York, 1999.
- . «Owning up to Fallibility: Precedent and the Court of Justice», *Common Market Law Review* 30 (1993): 247-266.
- Attardi, Christian. *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2008.

- Avbelj, Matej. «Supremacy or Primacy of EU Law—(Why) Does it Matter?», *European Law Journal* 17, n.º 6 (2011): 744-63.
- Avery Jones, John F. «What is the Difference Between Schumacker and Gilly?», *European Taxation* 39 (1999): 2-3.
- Azoulai, L. «L'autonomie de l'individu européen et la question du statut», *EUI Research Paper n° 2013/14*, (2013).
- . y Dehousse, R. «The European Court of Justice and the legal dynamics of integration» en JONES, E. , MENON,A. and WEATHERILL, S. (Eds.), *The Oxford Handbook of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2012, 350-364.
- . «The Europeanisation of legal concepts», en NEERGAARD, U. and NIELSEN, R. (Coords.), *European legal method: in a multi-layered legal order*, Copenhagen : Jurist- og Økonomforbundet Forlag, International Specialized Book Services, Portland, 2012, 165-182.
- . (Ed.) *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruylant, Bruxelles, 2011.
- . «The 'Retained Powers' Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?», *European Journal of Legal Studies*, 4, 2, (2011):192-219.
- . «Application du droit de l'Union européenne par la Cour de cassation juillet 209 - juillet 2010», *Revue Europe* 12, n.º 2 (2011).
- . «Autonomie et antinomie du droit communautaire: la norme communautaire à l'épreuve des intérêts et des droits nationaux». *Petites Affiches* 199 (2004).
- Bailleux, Antoine. *Traduction et droits européens: enjeux d'une rencontre: hommage au recteur Michel van de Kerchove; séminaire organisé par le Séminaire Interdisciplinaire d'Études Juridiques et l'Institut d'Études Européennes des Facultés Universitaires Saint-Louis;[Colloque Intitulé« Traduction et Droits Européens-Enjeux d'une Rencontre» organisé les 19 et 20 février 2009]*, Facultés Univ. Saint-Louis, Bruxelles, 2009.
- Bammens, Niels. *The principle of non-discrimination in international and European tax law*. Vol. 24, IBFD, Amsterdam, 2012.
- Baptista, M., *Manuale del rinvio pregiudiziale*, Cedam, Milano, 2000.
- Baquero Cruz, Julio. «De la cuestión prejudicial a la casación europea: reflexiones sobre la eficacia y uniformidad del derecho de la Unión.», *Civitas Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 13 (2005): 35-60.
- Barav, A. «Déformations préjudicielles», en WALSCHE, A and LÉVI, L. (Dir.), *Mélanges en Hommage à Georges Vandensanden – Promenades au sein du Droit*

- Européen*, Bruylant, Bruxelles, 2008, 21-88.
- . «Une anomalie préjudicielle», en *Mélanges en hommage à Guy Isaac: 50 ans de droit communautaire*, II.: Presses de l'Université des Sciences Sociales de Toulouse, 2004, 773-81
- . «Transmutations Préjudicielles», en *Une communauté de droit: Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Berliner Wissenschafts, 2003, 621-36.
- . «Imbroglío Prejudicial», *Revue Trimestrelle de Droit Européen*, (1982):431.
- Barents, René. *The autonomy of community law*. Vol. 45. Kluwer Law International, The Hague, 2004.
- Barnard, Catherine, y Sharpston, E. «The changing face of Article 177 references». *Common Market Law Review* 34 (1997): 1113-71.
- Barreiro Carril, M^a.C. «Reflexiones en torno a la actitud del legislador y los jueces españoles en relación con las exigencias del Derecho de la Unión Europea en materia de imposición directa. Especial referencia a la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por vulneración del Derecho de la Unión». *Crónica Tributaria Boletín de Actualidad* 8 (2011).
- . «National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of Tax Obstacles on the Internal Market». *Intertax* 38, n.º 2 (2010): 105-13.
- Bebr, Gerhard. «The Possible Implications of Foglia v. Novello II», *Common Market Law Review* 19, n.º 3 (1982): 421-41.
- . «The Existence of a Genuine Dispute: An Indispensable Precondition for the Jurisdiction of the Court under Article 177 EEC Treaty?», *Common Market Law Review* 17, n.º 4 (1980): 525-37.
- Becker, Florian. «Application of Community law by Member States' public authorities: Between autonomy and effectiveness», *Common Market Law Review* 44, n.º 4 (2007): 1035-56.
- Bellagamba, Gianni. *Il contenzioso tributario: dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996*, UTET, Torino, 1996.
- Bellingwout, Jaap. «Amurta: A Tribute to (the Late) Advocate General Geelhoed». *European Taxation*, 48, n.º 3 (2008): 124.
- Bengoetxea, Joxerramon. *The legal reasoning of the European Court of Justice: towards a European jurisprudence*, Clarendon Press, Oxford, 1993.
- Bentham, Jeremy. *Of Law in General*, Athlone Press- University of London, London, 1970.

- Bergerés, M.C. «La reformulation des questions préjudicielles en interprétation par la Cour de Justice des Communautés européennes», *Recueil Dalloz Sirey*, 25 Cahier – Chronique (1985): 156.
- Bernard, Elsa. *La spécificité du standard juridique en droit communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2010.
- Bianco, G. and Martinico, G. «The Poisoned Chalice: An Italian view on the Kamberaj case». *Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional (IDEIR)* 18 (2013).
- Bobek, Michal. «Cartesio-Appeals Against an Order to Refer Under Article 234 (2) EC Treaty Revisited». *Civil Justice Quarterly* 29 (2010): 307-16.
- . «Why There is no Principle of ‘Procedural Autonomy’ of the Member States», en MICKLITZ, H-W and DE WITTE, B. (Coords.), *The European Court of Justice and Autonomy of the Member States*, Intersetia, Cambridge, 2010, 305-322.
- Boria, Pietro. *Diritto tributario europeo*, Giuffrè Editore, Milano 2010.
- Bradley, Anthony Wilfred and Ewing, Keith D. *Constitutional and administrative law*, Longman, 12th edition, London, 1998
- Bredima-Savopoulou, Anna. *Methods of interpretation and community law*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1978.
- Broberg, Morten y Fenger, N. *Preliminary references to the European Court of Justice*. Oxford University Press, 2014.
- . «Variations in Member States’ Preliminary References to the Court of Justice—Are Structural Factors (Part of) the Explanation?». *European Law Journal* 19, n.º 4 (2013): 488-501.
- . «Preliminary References by Public Administrative Bodies: When are public administrative bodies competent to make preliminary references to the European Court of Justice?». *European Public Law* 15, n.º 2 (2009): 207-21.
- Broe, Luc De. «The ECJ’s Judgment in Argenta: Narrow Interpretation of ‘The Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights between Member States’. A Headache for Designers of Tax Incentives in the Union.» *EC Tax Review* 22, n.º 5 (2013): 210-12.
- Brokelind, C. «Enhancing Taxpayers’ Community Rights: A Tax Board for Advanced Rulings in EC Tax Law at the ECJ?», en PISTONE, P. (Ed.) *Legal Remedies in European taxation*, IBFD, Amsterdam, 2009, 112-35.
- . «The Acte clair doctrine arising from the ECJ’s direct tax case law from a

- Swedish perspective: use or misuse?», en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Dir.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, 453-88.
- . «Swedish Supreme Administrative Court Rejects Reference to ECJ Regarding Application of EC Parent-subsidiary Directive». *European Taxation*, n.º 8/2005 (2005): 323-30.
- . (Ed.) *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law: An Assessment of the Member States' Responses to the ECJ's Case Law*, IBFD, Amsterdam, 2007.
- Calvo, Stella Raventós. «La cuestión prejudicial ante el TJCE en materia Fiscal: una tendencia preocupante». *Quincena fiscal*, n.º 2 (2003): 59-78.———. «Quién teme a la cuestión prejudicial en materia fiscal?». *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 502 (2001): 4-5.
- Canalejo Lasarte, G. and Ron Elizalde, A.I. «Spanish Courts and the application of EU Law», en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam:, 2014, 73-91
- Carmona Fernández, N. (Coord.). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2012.
- Cappelletti, M. Is the European Court running wild ?, *European Law Review*, nº 12 (1) (1987) : 3- 17.
- Carrasco González, Francisco M. «El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un nuevo examen», *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 132 (2006): 805-24.
- Cejie, K. «Emigration taxes - several questions, few answers: from "Lasteyrie" to "National Grid Indus and beyond Intertax» v. 40, n. 6/7, June/July (2012): 382-399.
- Chalmers, Damian, Davies Gareth and Monti, G. *European Union law: cases and materials*, Cambridge University Press, 5º ed., Cambridge, 2010.
- and Tomkins, A. *European Union Public Law*. Cambridge University Press, Cambridge, 2007.
- . «The positioning of EU judicial politics within the United Kingdom». *West European Politics* 23, n.º 4 (2000): 169-210.
- Chevallier, Roger-Michel. «Methods and Reasoning of the European Court in its Interpretation of Community Law». *Common Market Law Review* 2, n.º 1 (1965): 21-35.

- Clément-Wilz, Laure. *La fonction de l'avocat général près la Cour de justice des Communautés européennes*, Bruylant, Bruxelles 2011.
- Cordewener, A. «The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market», en VANISTENDAEL, F. (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2006, 1-45.
- Coutron, L. «L'irénisme des cours européennes. Rapport introductif», en COUTRON, L. (Ed.), *L'obligation de renvoi préjudiciel à la Cour de justice: une obligation sanctionnée?*, Bruylant, Bruxelles, 2014, 14-58.
- Craig, P. and De Búrca, G. *EU law: text, cases, and materials*. Oxford University Press, 5^o Edición, Oxford, 2011.
- . «The Classics of EU Law Revisited: CILFIT and Foto-Frost», en AZOULAI, L. y POIARES MADURO, M. (Eds.), *The Past and Future of EU Law: the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, Hart Publishing, London, 2010, 185-191.
- D'Amati, Nicola, Coco, C. y Uricchio, A. *Diritto tributario*. Cacucci, Bari, 2003.
- Dashwood, Alan, Wyatt, D., Arnall, A. and Ross, M. *European Union law*, Sweet & Maxwell, London, 2000.
- Da Silva, B. «From Marks & Spencer to X Holding: A Critical Overview and some Open Issues». en WEBER, D. and DA SILVA, B. (Eds.), *The future of cross-border group taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011, 1-23.
- Dedeurwaerder, Gilles. *Théorie de l'interprétation et droit fiscal: thèse pour le doctorat en droit de l'Université Panthéon-Assas (Paris II) présentée et soutenue publiquement le 10 decembre 2008*. Dalloz, Paris, 2010.
- Dehousse, Renaud. *La Cour de justice des Communautés européennes*, Montchrestien Paris, 1997.
- De la Mare, T. and Donnelly, C.. «Preliminary rulings and EU legal integration: Evolution and stasis», en CRAIG, P. y DE BURCA, G. (Eds.) *The Evolution of EU Law*, 2^o Edition, 2011, 363-406.
- . «Article 177 in social and political context», en CRAIG, P. y DE BURCA, G. (Eds.), *The evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 1999, 215-260.
- De Sousa Da Câmara, F.. «The meaning and scope of the acte clair doctrine concerning direct taxation: the Portuguese experience and the establishment of boundaries»,

- en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008.
- De Velasco, Joaquín Huelin Martínez. «Las implicaciones constitucionales del incumplimiento del deber de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Una aproximación“ post-Lisboa”)». *Civitas. Revista española de derecho europeo*, n.º 39 (2011): 375-412.
- De Wilde, Maarten F. «On X Holding and the ECJ’s Ambiguous Approach towards the Proportionality Test». *EC Tax Review* 19, n.º 4 (2010): 170-82.
- De Witte, Bruno. «The Impact of Van Gend en Loos on Judicial Protection at European and National Level: Three Types of Preliminary Questions», en *Conference Proceedings of 50th Anniversary of the judgment in Van Gend en Loos*, Luxembourg - Court of Justice of European Union, 2013, 93-102.
- . «From a “Common Principle of Equality” to “European Antidiscrimination Law»», *American behavioral scientist* 53, n.º 12 (2010): 1715-1726.
- De Witte, Floris. «Sex, drugs & EU law: the recognition of ethical and moral diversity in Europe». *Common market law review* 50, n.º 6 (2013): 1545-78.
- Dickson, Julie, y Eleftheriadis, P. *Philosophical Foundations of European Union Law*, Oxford University Press, Oxford, 2012.
- Diez-Picazo, Luis María. *Régimen constitucional del Poder judicial*, Civitas, Madrid, 1991.
- Dourado, Ana Paula. «The relationship between Primary and Secondary EU Law in Tax Law: the legitimacy of different interpretation criteria applied to EU and National Legal Sources», en WEBER, D. (Ed.), *Traditional and alternatives routes to European Tax Integration*, IBFD, Amsterdam, 2010.
- . and Pistone, P. «Looking Beyond Cartesio: Reconciliatory Interpretation as a Tool to Remove Tax Obstacles on the Exercise of the Primary Right of Establishment by Companies and Other Legal Entities». *Intertax* 37, n.º 6 (2009): 342-45.
- . «The legal protection of taxpayers in the framework of preliminary questions», en PISTONE, P. et AL. (Ed.), *Legal remedies in European Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2009.
- . «Is it acte clair? General report on the role played by CILFIT in direct taxation», en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Eds.) *The acte clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008.
- Edward, David A. O., and Lane Robert. *European Union Law*, Edward Elgar Publishing,

- Cheltenham (UK), 2013.
- Elwes, Sylvia. «The Internal Market versus the Right of Member States to Levy Direct Tax-A Clash of Fundamental Principles». *Intertax* 41, n.º 1 (2013): 15-26.
- Englisch, J. «Tax coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ», en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. and STARINGER, C. (Eds.), *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, 2012.
- Englmair, V. «The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation», en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C. (Eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3º ed., Linde, Vienna, 2012, 43-92.
- Farmer, P. «The English Courts and the application of EU Tax Law», en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, 2014, 49-59.
- Fennelly, N. «The national judge as judge of the European Union», en ROSES, A. et al. (Coords.), *The Court of Justice and the Construction of Europe*. Asser Press, The Hague, 2013.
- . «Legal interpretation at the European Court of Justice», *Fordham Int'l LJ* 20 (1996): 656.
- Ferrara, Franco Batistoni. *Appunti sul processo tributario*, CEDAM, Milano, 1995.
- Fortuin, Alexander. «Denkavit Internationaal: The Procedural Issues», *European Taxation* 47, n.º 5 (2007): 239.
- Franck, R., *The Explanatory Power of Models*, Kluwer, Dordrecht (The Netherlands), 2002
- Furusest, Eivind. «Can procedural rules create obstacles to fundamental freedoms in European law?», *Intertax* 35, n.º 4 (2007): 256-87.
- Galanter, Marc. «Why the “haves” come out ahead: Speculations on the limits of legal change». *Law and society review*, 1974, 95-160.
- Galetta, Diana-Urania. *Procedural Autonomy of EU Member States: Paradise Lost?: A Study on the «functionalized Procedural Competence» of EU Member States*. Springer, Berlin 2010.
- García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás Ramón. *Curso de derecho*

- administrativo Tomo I*, Civitas, Madrid, 1999.
- García Prats, A. «Revisiting “Schumacker”: Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation», en RICHELLE, I., SCHÖN, W. And TRAVERSA, E. (Eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Springer, Berlín, 2013, 1-42.
- . «The acte clair doctrine and the effective judicial protection of EC Law rights in direct tax matters: the Spanish case as an example», en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The acte clair in EC Direct Tax Law*, IBFD Amsterdam, 2008, 417-451.
- Gautier, Y. «Le renvoi préjudiciel, un instrument efficace de dialogue?», en LICHÈRE, F., POTVIN-SOLIS, L. and RAYNOUARD, A. (Eds.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux. Incantation ou réalité?*, Bruylant, Bruxelles, 2004, 203-10.
- Gebhardt, Ronald, y Quilitzsch, Carsten. «Cross-Border Loss Relief in the EU, Implications of Recent Developments in Germany Regarding Outbound Permanent Establishments», *EC Tax Review* 6 (2011): 263-72.
- Gervasoni, S. «La Cour de Justice et le dialogue des juges», en LICHÈRE, F., POTVIN-SOLIS, L. and RAYNOUARD, A. (Eds.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux. Incantation ou réalité?*, Bruylant, Bruxelles, 2004, 143-52.
- Giannini, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1968.
- Graetz, Michael J., y Alvin C. Warren. «Dividend taxation in Europe When the ECJ makes tax policy», *Common market law review* 44, n.º 6 (2007): 1577.
- Granger, Marie-Pierre. «Les stratégies contentieuses des Etats devant la Cour», en MBONGO, P. and VAUCHEZ, A. (Eds.), *Dans la fabrique du droit européen, Scènes, acteurs et publics de la Cour de justice des Communautés européennes*, Bruylant, Bruxelles, 2009, 53-104.
- . «When governments go to Luxembourg...: the influence of governments on the Court of Justice». *European Law Review*, n.º 1 (2004): 3-31.
- Gutmann, Daniel. «How to avoid Double Taxation in the European Union?», en RICHELLE, I., SCHÖN, W. And TRAVERSA, E. (Eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Springer, Berlín, 2013, 63-72.
- . «Some theoretical thoughts on judicial power and tax law, with a particular focus on the ECJ», en HINNEKENS, L. and HINNEKENS, P. (Eds.), *A Vision of Taxes within and outside European borders*, Kluwer law International. Alphen aan

- den Rijn, 2008, 485-94.
- Haapaniemi, P., «Procedural Autonomy: a misnomer?», en ERVO, L., GRANS, M and JOKELA, A. (Coords), *Europeanization of Procedural law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2009.
- Haslehner, Werner. «“Consistency” and fundamental freedoms: The case of direct taxation», *Common Market Law Review* 50, n.º 3 (2013): 737-72.
- Heffernan, Liz. «The Community Courts Post-Nice: A European Certiorari Revisited», *ICLQ* 52 (2003): 907-33.
- Hernández, Francisco Félix Clavijo. «La autoliquidación tributaria», en *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Competitividad, 1987, 731-82.
- Herrera Molina, P., «STJCE 4-11-2006, Kerckhaert-Morres, As. C-513/04: ¿Es discriminatoria la doble imposición jurídica internacional?», *Publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales*, 2006.
- Hinneken, Luc. «Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law Applications of the Rules», *EC Tax Review* 4, n.º 4 (1995): 202-37.
- Höreth, M., «The least dangerous branch of European governance? The European Court of Justice under the checks and balances doctrine», en DAWSON, M., DE WITTE, B. and MUIR, E. (Eds.), *Judicial Activism at the Court of Justice*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham (UK), 2013, 32-54
- Horsley, Thomas. «Reflections on the role of the Court of Justice as the “motor” of European integration: Legal limits to judicial lawmaking», *Common Market Law Review* 50, n.º 4 (2013): 931-64.
- Horvath, Estevão. «La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2010, 441-58.
- Howard, Robert M. «Comparing the decision making of specialized courts and general courts: An exploration of tax decisions». *Justice System Journal* 26, n.º 2 (2005): 135-48.
- Hughes, David. «European Union: Imperial Chemical Industries PLC (ICI) V. Kenneth Hall Colmer», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 53 (1999): 13-15.

- IBFD, *ECJ direct tax compass*, Amsterdam, 2011.
- Itzcovich, G. «The European Court of Justice as a Constitutional Court. Legal Reasoning in a Comparative Perspective», *Sant'Anna Legal Studies*, research Paper 4/2014, 2014, 1-53 .
- . «The interpretation of Community Law by the European Court of Justice», *German LJ* 10 (2009): 537.
- . *Teorie e ideologie del diritto comunitario*. G. Giappichelli, Torino, 2006.
- Jacqué, J.P. «Conclusions», en COUTRON, L. (Ed.), *L'obligation de renvoi préjudiciel à la Cour de justice: une obligation sanctionnée?*, Bruylant, Bruxelles, 2014.
- Jausàs, A. *Labour Law: a practical guide*, Global Business London, 2011.
- Jimeno Bulnes, M. *La cuestión prejudicial del artículo 177 TCE*, Bosch, Barcelona, 1996.
- Jones, E., Menon, A. and Weatherill, S. *The Oxford Handbook of the European Union*, Oxford University Press, Oxford, 2012.
- Kakouris, C. M. «Do the Member States possess judicial procedural “autonomy”», *Common Market Law Review* 34, n.º 6 (1997): 1389-1412.
- Kingston, Suzanne. «A light in the darkness: Recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence», *Common Market Law Review* 44, n.º 5 (2007): 1321-59.
- Klofer, W.G. «Double Taxation and European Law: analysis of the jurisprudence», en RUST, A. (Ed.), *Double Taxation within the EU*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2011, 97-136.
- . «Acte clair, Community Precedent and Direct Taxation in the Austrian Judicial system», en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Ed.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008.
- Kokott, J. «Courts applying EU Law with respect to tax treaties», en MAISTO, G. (Ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, IBFD, Amsterdam, 2007, 101-114
- Komárek, Jan. «In the Court (s) We Trust?» On the Need for Hierarchy and Differentiation in the Preliminary Ruling Procedure», *European Law Review* 32 (2007): 467-91.
- Koopmans, T. «Stare decisis in European Law», en O'KEEFFE, D. y SCHERMERS, H.G. (Eds.), *Essays in European law and integration*, Kluwer Law, Deventer, 1982, 1957-82.

- Kovar, R. *Itinéraires d'un juriste européen*, [textos recopilados por BERROD, F. y CONSTANTINESCO, V.], Bruylant, Bruxelles, 2010.
- . «La notion de juridiction en droit européen», en WALINE, J. (Dir.), *Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, Paris, 2001, 612.
- Lagrange, Maurice. «L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire», *Revue trimestrielle de droit européen*, n.º 2 (1974): 268
- Lang, M., Pistone, P., Staringer, C. and Schuch, J. (Eds.), *Introduction to European tax law: direct taxation*, Linde, 3º Edición, Vienna, 2013.
- . (Eds) *Procedural rules in tax law in the context of European Union and domestic law*, Vol. 27, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010.
- . «Is there a need for a European Tax Court?», en NYKIEL, W. and SEK, M. (Eds.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, 2009, 76-81.
- . «Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions». *EC tax review* 18, n.º 3 (2009): 98-113.
- . «Acte clair and limitations of the temporal effects of ECJ judgments», en DOURADO, A.P. y DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, 133-56.
- . «ECJ case law on cross-border dividend taxation—recent developments». *EC Tax Review* 17, n.º 2 (2008): 67-77
- . «Double Taxation and EC Law», en AVI-YONAH, HINES, J. And LANG, M. (Eds.), *Comparative Fiscal Federalism*, kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2007, 11-53.
- . «Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ». *Intertax* 35, n.º 4 (2007): 230-45
- Leczykiewicz, Dorota. «Why do the European Court of Justice judges need legal concepts?». *European Law Journal* 14, n.º 6 (2008): 773-86.
- Lenaerts, K., and Gutiérrez-Fons, José A. «To say what the law of the EU is: methods of interpretation and the European Court of Justice», *Distinguished Lecture delivered on the occasion of the XXIV Law of the European Union course of the Academy of European Law on 6 July 2013*.
- . «L'encadrement par le droit de l'union européenne des compétences des États Membres», en COHEN-JONATHAN, G. (Coord.), *Chemins d'Europe Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Dalloz, París, 2010.
- ., Arts, D. and Maselis, I. *Procedural Law of the European Union*, Sweet & Maxwell, London, 2006.
- . «Form and Substance of the Preliminary Rulings Procedure», Curtin, D. and HEUKELS, T. (Eds.), *Institutional Dynamics of European Integration-Essays in*

- Honour of Henry G. Schermers*, Nijhoff, Dordrecht, 1994, 355-380
- . «Some Thoughts About the Interaction Between Judges and Politicians». *Chi. Legal F 93* (1992): 99-104.
- Lyal, R. «Taxation of unrealized profits on the occasion of a transfer of Company Seat or assets», en DOURADO, A.P. (Ed.), *Movements of persons and tax mobility*, IBFD, Amsterdam, 2013, 189-200.
- . «Non-discrimination and direct tax in Community law». *EC Tax Review* 12, n.º 2 (2003): 68-74.
- Lynskey, Orla. «Revising the Role of National Courts in Judicial Dialogue in the EU; Elchinov, a Missed Opportunity?». *European Law Reporter*, nº 1 (2011): 5-10.
- Maduro, Miguel Poiares. «Preface», en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Eds), *The Acte Clair in EC direct tax law*, IBFD, Amsterdam, 2008, 1-5.
- . «Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism». *European Journal of Legal Studies*, Vol. 1 nº 2 (2007): 1-21.
- . «Contrapunctual law: Europe's constitutional pluralism in action», en WALKER, N., *Sovereignty in Transition*, Hart, Oxford, 2003, 501-537.
- . «The Scope of European Remedies: The Case of Purely Internal Situations and Reverse Discrimination», en KILPATRICK, C. et alii (Eds.), *The Future of Remedies in Europe*, Hart, Oxford, 2000, 117.
- . *We the court: the European Court of Justice and the European Economic Constitution: a critical reading of Article 30 of the EC Treaty*. Hart, Oxford, 1998.
- Main, Thomas O. «The Procedural Foundation of Substantive Law», *Washington University Law Review* 87 (2009): 10-04.
- Maisto, Guglielmo. «Some Thoughts on the Judicial Application of EU Tax Law from an Italian Perspective», en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, 2014.
- Maitrot de la Motte, Alexandre. *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2013.
- . «L'entrave fiscale», en AZOULAI, L. (Dir.), *L'entrave dans le droit du Marché intérieur*, Bruylant, Bruxelles, 2011, 97-133 .
- Mancini, G. Federico, y Keeling, David T. «From CILFIT to ERT: the constitutional challenge facing the European Court». *Yearbook of European Law* 11, n.º 1 (1991): 1-13.
- Mangas Martín, Araceli, y Liñan Noguerras, Diego J.. *Instituciones y Derecho de la UE*.

Tecnos, 7^o ed., Madrid, 2012.

- Marchand, C. and Vauchez, A. «Europe's middlemen? A Sociology of lawyers pleading before the European Court of Justice», en ROWEL, J. and MANGENOT, M. (Eds.), *A political sociology of the European Union: reassessing constructivism*, Manchester University Press, Manchester, 2010, 68-87.
- Marres, O. «Exit taxes on companies», en DOURADO, A.P. (Ed.), *Movements of persons and tax mobility*, IBFD, Amsterdam, 2013, 171-87., 2013.
- Martinico, Giuseppe. «Multiple loyalties and dual preliminary: The pains of being a judge in a multilevel legal order». *International Journal of Constitutional Law* 10, n.º 3 (2012): 871-96.
- . *The Tangled Complexity of the EU Constitutional Process*, Routledge, Nueva York, 2012.
- Martín Jiménez, A.J. «Situaciones tributarias internas y derecho de la UE: nuevas perspectivas sobre la Jurisprudencia del TJUE». *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, 163 (2014): 43-90.
- . Carrasco González, Francisco M. y García Heredia, Alejandro. «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». *Civitas. Revista española de derecho financiero* 162 (2014): 259-313.
- . Carrasco González, Francisco M. y García Heredia, Alejandro. «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». *Civitas. Revista española de derecho financiero* 157 (2013): 329-83.
- . «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea». *Quincena fiscal*, n.º 7 (2012): 59-114.
- . «Introducción, Imposición Directa y derecho comunitario», en CARMONA, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS, 2012, 829-865.
- . y Calderón Carrero, J.M. «La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa», en CARMONA, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia 2012, 869-1209.
- . «El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria», en CARMONA, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2012, 1213-1238.
- . *Towards corporate tax harmonization in the European Community: an institutional and procedural analysis*. Kluwer Law International, London, 1999.
- Martín, José, y Pérez de Nanclares. «Case C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios

- Generales SAL v. Administración del Estado, Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 26 January 2010». *Common market law review* 47, n.º 6 (2010): 1847-60.
- Marzal Yetano, A., *La dynamique du principe de proportionnalité*, Tesis defendida en la Universidad Paris 1, 2013.
- Mateo, Manuel Cienfuegos. «Independencia judicial y planteamiento de cuestiones prejudiciales». *Unión Europea Aranzadi* 33, n.º 3 (2006): 5-13.
- Materne, T. *La procédure en manquement d'État*, Larcier, Bruxelles, 2012.
- Mayoral Díaz-Asensio, J.A. *The politics of judging EU law: a new approach to national courts in the legal integration of Europe*, Tesis defendida en el Instituto Universitario Europeo, 2013.
- Melis, Giuseppe. «Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione». *Rassegna tributaria* 2 (2005): 401-433.
- Meussen, G. «Denkavit International: the practical issues». *European Taxation* 5 (2007): 244-47.
- Micklitz, Hans-W. *The politics of judicial co-operation in the EU: Sunday trading, equal treatment and good faith*, Cambridge University Press, New York, 2005.
- Micó, Juan Gonzalo Martínez. «La cuestión prejudicial comunitaria: amparo constitucional ante su no planteamiento por el juez nacional». *Estudios de derecho judicial*, n.º 143 (2007): 263-88.
- Mok, M.R. «Experiences of the Netherlands courts in applying the preliminary proceedings of article 177 EEC», en SCHEMERS, H.G., TIMMERMANS, C.W.A, KELLERMANN, A.E. and WATSON, J.S. (Eds.), *Article 177 EEEC: Experiences and problems*, North-Holland Publ, The Hague, 1987, 119.
- Morelli, G. «La Cour de justice des Communautés européennes en tant que juge interne». *Zeitschrift fuer ausl. Oeffentl. Recht und voelkerrecht*, 1958, 269-274.
- Muñoz, José María Ayala. «Reflexiones sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial en el recurso de casación contencioso-administrativo: en especial, el caso de las directivas comunitarias». *Diario La Ley*, n.º 6801 (2007): 1.
- Mutén, L. «The effects of ECJ rulings on Member States direct tax law», en

- BROKELIND, C. (Ed.), *Towards a homogeneous EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2007. 29-40.
- Naômé, Caroline. *Le renvoi préjudiciel en droit européen: guide pratique*, Vol. 4, Larcier, Bruxelles, 2010.
- Neergaard, Ulla, y Ruth Nielsen. *European Legal Method-in a Multi-Level EU Legal Order*, Djøf/Jurist-og Økonomforbundet, Copenhagen, 2012.
- Nogueira, João Félix Pinto. *Direito fiscal Europeu-o paradigma da proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra Ed., Coimbra, 2010.
- Nucera, Valeria. *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, CEDAM, Padova 2010.
- O'Keefe, David. «Is the Spirit of Article 177 under Attack? Preliminary References and Admissibility». *European Law Review* 23 (1998): 509-36.
- Olík, Miloš, y David Fyrbach. «The Competence of Investment Arbitration Tribunals to Seek Preliminary Rulings from European Courts», *Czech Yearbook of International Law*, 2011, 191.
- Ollero, Gabriel Casado; Lozano Serrano, Carmelo; Queralt, Juan Martín, y Tejerizo López, José Manuel. *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos 21.ª ed., Madrid, 2010.
- O'Shea, T. «ECJ Determines Applicability of German Tax Advantages for Swiss Residents». *Tax Notes International* 72(3) (2013):257.
- . «European Tax controversies: A british-Dutch Debate: Back to Basics and is the ECJ consistent». *World Tax Journal* Vol. 5 – issue 1 (2013): 100-128.
- Pantazatou, Ekaterini. *European economic integration through 'fiscality': a legal perspective*, Tesis defendida en el Instituto Universitario Europeo, 2013.
- . «National Grid Indus: The First Case on Companies' Exit Taxation ». *European Business Law Review* 23, n. 6 (2012): 945-972.
- Parillo, K.A. «News Analysis: Does the Acte Clair Doctrine help or hinder integration of EU Tax Law». *Worldwide Tax Daily* 83-2 (2012): 1-4.
- Paunio, Elina and Lindroos-Hovinheimo, Susanna. «Taking Language Seriously: An Analysis of Linguistic Reasoning and Its Implications in EU Law». *European*

Law Journal 16, n.º 4 (2010): 395-416.

Pavés, María José Fernández. *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

Pescatore, P. «Van Gend en Loos, 3 february 1963 - A view from within», en MADURO, M. and ZOULAI, L. (Eds.), *The past and future of EU law : the classics of EU law revisited on the 50th anniversary of the Rome Treaty*, Hart Publishing Portland, 2010, 3-8.

———. *Études de droit communautaire européen: 1962-2007; avec une liste bibliographique complémentaire*, Bruylant, Bruxelles, 2008.

———. «Il rinvio pregiudiziale di cui all'art. 177 del trattato CEE e la cooperazione tra la corte ed i giudici nazionali». *Il Foro Italiano*, (1986): 25-26.

———. *Vade Mecum: Recueil de formules et de conseils pratiques a l'usage des rédacteurs d'arrêts établi par Pierre Pescatore*, Court de Justice des Communautés Europeennes, Luxembourg, 1985.

———. «Les travaux du “groupe juridique” dans la négociation des traités de Rome». *Studia Diplomatica* 34, n.º 1-4 (1981): 159-78.

———. *The Law of Integration: Emergence of a new phenomenon in international relations, based on the experience of the European Communities*, Sijthoff, Leiden, 1974.

———. «Les objectifs de la Communauté Européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de Justice», *Miscellanea WJ Ganshof van der Meersch. Studia in honorem egregi professoris edita*, Bruylant, Bruxelles, 1972, 325-63.

Pistone, P. «The search for objective standars in the application of the acte clair doctrine to direct taxation: some remarks from an italian perspective», en DOURADO, A.P. And DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD Amsterdam, 2008, 223-274

———. «Ups and Downs in the case law of the European Court of Justice and the Swinging Pendulum of Direct Taxation». *Intertax*, Vol.36(4), (2008): 142.

———. «Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario». *Intertax*, Vol.35(2), (2007):75

Pizzorusso, Alessandro. *L'organizzazione della giustizia in Italia: la magistratura nel sistema politico e istituzionale*. G. Einaudi, Torino, 1982.

Poilvache, F. *Compétence préjudicielle et dispositions nationales inspirées du droit communautaire*, *JTDE*, V.6 50, (1998): 121-125

Porta, Jérôme. *La réalisation du droit communautaire: essai sur le gouvernement juridique de la diversité*, Institut Universitaire Varenne, Paris, 2006.

- Potvin-Solis, L. «Le concept de dialogue entre les juges en Europe», en LICHÈRE, F., POTVIN-SOLIS, L. and RAYNOUARD, A. (Eds.), *Le dialogue entre les juges européens et nationaux. Incantation ou réalité?*, Bruylant, Bruxelles, 2004, 19.
- Rasmussen, H. *The European Court of Justice*, Gadjura, Copenhagen, 1998.
- . «Issues of admissibility and justiciability in EC judicial adjudication of federalism disputes under article 177 ECC», en SCHERMERS, H.G., TIMMERMANS, C.W.A., KELLERMANN, A.E y STEWART, J., *Article 177 EEC: Experiences and Problems*, North-Holland Publ., The Hague, 1987, 379.
- . *On law and policy in the European Court of Justice: a comparative study in judicial policymaking*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 1986.
- . «The European Court's acte clair strategy in CILFIT». *European Law Review* 9, n.º 4 (1984): 242-59.
- Rasmussen, Morten. «Revolutionizing European Law: A History of the Van Gend En Loos Judgment». *International Journal of Constitutional Law* 12, n.º 1 (1 de enero de 2014): 136-63.
- Requena, Luis Romero. «La Commission devant la Cour de justice: l'exemple de la procédure préjudicielle», en *The Court of Justice and the Construction of Europe: Analyses and Perspectives on Sixty Years of Case-law-La Cour de Justice et la Construction de l'Europe: Analyses et Perspectives de Soixante Ans de Jurisprudence*, Springer, Berlín, 2013, 155-66
- Ritleng, D. «De l'articulation des systèmes des protection des droits fondamentaux dans l'Union». *RTD EUR*, 2013.
- Ritter, Cyril. «Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234», *European Law Review* 31 (2006): 690.
- Rodger, B. *Article 234 and Competition Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn: 2008.
- Rodríguez Iglesias, G. «Le Droit interne devant le juge international et communautaire», en *Du Droit International au Droit de l'integration (Liber amicorum Pierre Pescatore)*, Nomos, Badem-Badem, 1987, 583-600.
- Roels, W. «Litigating EU Tax Law before the Court of Justice of the European Union: A European Commission Practitioner's perspective», en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, 2014, 13-30.

- Romano, Carlo. *Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system?*, IBFD, Amsterdam, 2002.
- Romero García, Felipe. «La doble imposición internacional en el marco de las relaciones entre el Derecho comunitario y los CDIs (STJCE de 16 de julio de 2009, Jacques Damseaux contra Bélgica, As. C-128/08)», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 321 (2011): 65-74.
- Rosas, Allan. «The European Court of Justice in Context: Forms and Patterns of Judicial Dialogue/Der europäische Gerichtshof im Kontext: Formen und Modelle richterlichen Dialogs», *European Journal of Legal Studies* 1 (2007): 2.
- Ross, José Javier García. «De cuestiones prejudiciales y concierto económico». *Jado: boletín de la Academia Vasca de Derecho= Zuzenbidearen Euskal Akademiaren aldizkaria* 3, n.º 8 (2005): 5-30.
- Ruiz-Jarabo Colomer, D. *La justicia de la Unión Europea*, Civitas, Pamplona, 2011.
- Sarmiento, D. «Rapport Espagnol», en COUTRON, L. (Ed.), *L'obligation de renvoi préjudiciel à la Cour de justice: une obligation sanctionnée?*, Bruylant, Bruxelles, 2014, 165-81.
- . and Jiménez-Valladolid, D. «General Report», en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, 2014, 1-12.
- . «Who's afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe», *Common Market Law Review* 50, n.º 5 (2013): 1267-1304.
- . «Reinforcing the (domestic) constitutional protection of primacy of EU law», *Common Market Law Review* 50, n.º 3 (2013): 875-92.
- . «Half a case at a time: dealing with judicial minimalism at the European Court of Justice», en CLAES, M. et alii (eds.), *Constitutional conversations in Europe*, Intersettia, Cambridge, 2012, 13-40.
- . «La aplicación del Derecho de la Unión por el Tribunal Supremo en tiempos de crisis». *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional*, n.º 13 (2012).
- . «Cuestión prejudicial y control previo de constitucionalidad. Comentario a la sentencia Melki del Tribunal de Justicia de la UE». *Civitas. Revista española de derecho europeo*, n.º 37 (2011): 97-110.
- . «Amending the Preliminary Reference Procedure for the Administrative Judge», *Review of European and Administrative Law* 2, n.º 1 (2009): 29-44.
- . «La interpretaciones estratégicas del Derecho comunitario y la crisis de la doctrina del acto claro», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, n.º 9 (2006): 75-119.
- . *Poder judicial e integración europea: la construcción de un modelo*

jurisdiccional para la Unión, Cívitas, Madrid, 2004.

Schmauch, M. «Lack of preliminary ruling as an infringement of article 234 EC?», *European Law reporter* 11 (2005): 445.

Scuffi, M. «I rapporti tra la giurisdizione tributaria e l'ordinamento comunitario. I poteri del giudice tributario nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario», *Il Fisco* n.º 42, (2005): 455-470.

Shuibhne, Niamh Nic, and Maci Marsela. «Proving public interest: The growing impact of evidence in free movement case law». *Common Market Law Review* 50 (2013): 965-1006.

Simon, Denys. *Le système juridique communautaire*, Presses universitaires de France, Paris, 1997.

Smith, Melanie. *Centralised Enforcement, Legitimacy and Good Governance in the EU*, Routledge, London, 2009.

Snell, J. «The notion of and a general test for abuse of rights: some normative reflections», en DE LA FERIA, R. and VOGENAUER, S. (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford, 2011, 219-31.

Solanke, Iyiola. «Stop the ECJ?»: An Empirical Analysis of Activism at the Court». *European Law Journal* 17 (2011): 764.

Stone Sweet, Alec «The juridical Coup d'État and the problem of authority: CILFIT and Foto-Frost», en AZOULAI, L. y POIARES MADURO, M. (dir.), *The Past and Future of EU Law: the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, Hart Publishing, Oxford, 2010, 201-209.

———. «How the European Union's Legal System Works—and Does Not Work: Response to Carruba, Gabel, and Hankla», *Faculty Scholarship Series* n.º 68, (2010): 1-41.

———. Harlow, Carol and Brunell, Thomas. «Litigating the Treaty of Rome: The European Court of Justice and Articles 226, 230, and 234», *NewGov Project no. CIT1-CT-2004-506392*, (2008):1-24

———. and Brunell, Thomas L. «The European Court and the national courts: A statistical analysis of preliminary references, 1961–95», *Journal of European Public Policy* 5, n.º 1 (1998): 66-97.

Szudoczky, Rita. «How Does the European Court of Justice Treat Precedents in Its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I», *Intertax* 37,

- n.º6 (2009): 346-62.
- Terra, Ben J.M., y Wattèl, Peter Jacob. *European tax law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rij, 2012.
- Timmermans, C.W.A. «Judicial protection against the Member States: articles 169 and 177 revisited», en BLOKKER, N.M and MULLER, S. (Eds.), *Institutional dynamics of European integration: essays in honour of Henry G. Schermers Vol. II*, Martinus Nijhoff Publishers, Dordrecht, 1994, 391-408.
- Tizzano, A. «Notes sur le rôle de la Cour de justice de l'Union Européene», en KRONENBERGER, V., D'ALESSIO, M.T y PLACCO, V. (Eds.), *De Rome à Lisbonne: les juridictions de l'Union européenne à la croisée des chemins; Mélanges en l'honneur de Paolo Mengozzi*, 223-44, Bruylant, Bruxelles, 2013.
- . «Litiges fictifs et compétence préjudicielle de la Cour de Justice européenne». *Revue générale de droit international public*, nº 85 (1981): 514.
- Trabucchi, Alberto. «L'effet erga omnes des décisions préjudicielles rendues par la Cour de justice des Communautés européennes», *Revue trimestrielle de droit européen* 10, n.º 1 (1974): 56-87.
- Tridimas, T. «Precedent and the Court of Justice: a jurisprudence of doubt?», en DICKSON, J. And ELEFThERIADIS, P. (Eds.), *Philosophical Foundations of European Union Law*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 307-330.
- . «Constitutional Review of Member State Action: The Virtues and Vices of an Incomplete Jurisdiction». *International Journal of Constitutional Law* 9 (2011): 737.
- . «The general principles of EU law», Oxford University Press, Oxford, 2006.
- . «Knocking on Heaven's Door: Fragmentation, Efficiency and Defiance in the Preliminary Reference Procedure», *Common Market Law Review* 40, n.º 1 (2003): 9-50
- . «The Court of justice and judicial activism», *European Law Review* 21, n.º 3 (1996): 199-210.
- Van Brederode, Robert F. «Judicial Cooperation and Legal Interpretation in European Union Tax Law», *Faulkner L. Rev.* 1 (2009): 53.
- Van Cleynenbreugel, Pieter. «Transforming Shields into Swords: The Vebic Judgment, Adequate Judicial Protection Standards and the Emergence of Procedural Heteronomy in EU Law», *Maastricht J. Eur. & Comp. L.* 18 (2011): 511.
- Vanderdanden, G. *Renvoi préjudiciel en droit européen*, Bruylant, Bruxelles, 2013.
- . and Everling, Ulrich. *La réforme du système juridictionnel communautaire*.

Université de Bruxelles, Bruxelles, 1994.

- Van Eijdsen, A., Killmann, B.R. And Meussen, G., «General Part», en LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C. (Eds.), *Procedural Rules in Tax Law in the context of European Union and domestic law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 3-48, 2010.
- Vanistendael, F. «Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?», *EC Tax Review* 17, n.º 2 (2008): 52-66.
- . «Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario». *la obra colectiva Per una Costituzione fiscale europea*, DI PIETRO, A.(Coord.), CEDAM, Padua, 2008.
- . «Consequences of the *acte clair* doctrine for the national courts and temporal effects of an ECJ decision», en DOURADO, A.P. an DA PALMA BORGES,R. (Eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, 157-71.
- . «Denkavit internationaal: the balance between fiscal sovereignty and the fundamental freedoms?», *European Taxation* 47, n.º 5 (2007): 210-13.
- . «Not European Taxation without European representation», *EC Tax Review* 9, n.º 3 (2000): 142-143.
- . «The consequences of Schumacker and Wielockx: two steps forward in the tax procession of Echternach», *Common Market Law Review* 33, n.º 2 (1996): 255-69.
- . «The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases», *EC Tax Review* 5, n.º 3 (1996): 114-22.
- Van Thiel, S. «Avoiding a double burden within the European Union: comments on kofler and Rust's analysis», en RUST, A. (Ed.), *Double Taxation within the European Union*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2011,167-85.
- . «X Holding: A denial of justice», en WEBER, D. and DA SILVA, B. (Eds.), *The future of cross-border group taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan de Rijn, 2011,51-70.
- . «The future of the principle of non-discrimination in the EU: Towards a right to most favored nation treatment and a prohibition of double burdens», en AVIYONAH, HINES, J. And LANG, M. (Eds.), *Comparative Fiscal Federalism*, Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2007, 331-95.
- . *Free Movement of Persons and Income Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2002.
- Vaucher, Antoine. «Communities of International Litigators», en ROMANO, C., KAREN.A., SHANY Y. (Eds.), *The Oxford handbook of international adjudication*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 655-66.

Verhoeven, Maartje Joke Margot. *The Costanzo obligation*, Intersentia, Cambridge, 2011.

Viherkenttä, T., «EU National Courts and the application of EU Tax Law – Finland», en SARMIENTO D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, 2014, 61-72.

Vismara, Fabrizio. *Interpretazione pregiudiziale comunitaria e processo tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2008.

Vogel, Klaus. «Some observations regarding 'Gilly'», *EC Tax Review* 7, n.º 3 (1998): 150-150.

Von Bogdandy, Armin, y Bast, Jürgen. *Principles of European constitutional law*, Hart Publishing, Oxford, 2006.

Wall, Edward Harold. *The Court of Justice of the European Communities: jurisdiction and procedure*, Butterworths, London, 1966.

Wathelet, Melchior. *Contentieux européen*, Larcier, Bruxelles, 2010.

Wattel, Peter J.. «Throwing back some curves – some comments on the presentation and proceedings of the 7th GREIT International Conference», en SARMIENTO, D. and JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J (Eds.), *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, IBFD, Amsterdam, 2014, 303-312.

———. «Judicial Restraint and Three Trends in the ECJ's Direct Tax Case Law», *Tax L. Rev.* 62 (2008): 205.

———. «Red herrings in direct tax cases before the ECJ», *Legal Issues of Economic Integration* 31, issue 2 (2004): 81-95.

———. «Köbler, Cilfit and Welthgrove: We Can't Go on Meeting Like This», *CML Rev* 41 (2004): 177.

———. «The EC Court's attempts to reconcile the Treaty freedoms with international tax law», *Common market law review* 33, n.º 2 (1996): 223-54.

Weatherill, Stephen. *Cases and materials on EU law*, Oxford University Press, 7.^a ed., Oxford, 2006.

Weber, D. «Eight points as to why the X holding judgment is incorrect», en WEBER, D. and DA SILVA, B. (Eds.), *The future of cross-border group taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan de Rijn, 2011, 51-70.

———. «In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC», *Intertax* 34, n.º 12 (2006): 585-616.

- Weiler, J.H.H. «Revisiting Van Gend en Loos: Subjectifying and Objectifying the Individual», *Conference Proceedings of 50th Anniversary of the judgment in Van Gend en Loos*, Court of Justice of European Union, Luxembourg, 2013, 11-22.
- . «Epilogue: The Judicial après Nice», en DE BURCA, G. and WEILER, J.H.H. (Eds), *The European Court of Justice*, Oxford University Press, Oxford, 2001, 215-26.
- . “The constitution of the Common Market Place: text and context in the evolution of the free movements of goods”, en CRAIG, P. and DE BURCA, G. (Eds.), *The Evolution of EU law*, Oxford University Press, 1^o Edición, Oxford, 1999, 349-376.
- . «A Quiet Revolution The European Court of Justice and its Interlocutors», *Comparative Political Studies* 26, n.º 4 (1994): 510-34.
- . «Journey to an unknown destination: A retrospective and prospective of the European Court of Justice in the arena of political integration», *JCMS: Journal of Common Market Studies* 31, n.º 4 (1993): 417-46.
- . «The transformation of Europe». *Yale Law Journal*, n.º 100 (1991): 2403-83.
- . «The European Court, national courts and references for preliminary rulings: the paradox of success-a revisionist view of article 177 EEC», *EUI working paper n.º 203*, 1985.
- Weitzel, L. «La reformulation de la question préjudicielle», en CHRISTIANOS, V. (Ed.), *Evolution récente du droit communautaire*, Institut Européen d’Administration Publique, Maastricht, 1994, 83-87.
- Werlauff, Erik. *Common European Procedural Law*, DJOF Publishing, Copenhagen, 1999.
- Wouters, Jan. «The principle of non-discrimination in European Community law», *EC Tax Review* 8, n.º 2 (1999): 98-106.
- Wróblewski, J., *The judicial application of Law*, editado por BANKOWSKI, Z. y MAC CORNICK, N., Kluwer, Dordrecht, 1992, pp. 26.
- Zalasinski, A. «Acte Clair, Acte Éclairé and EC Judicial protection in the field of Direct taxation (With references to the Polish judicial system)», en DOURADO, A.P. and DA PALMA BORGES, R. (Eds.), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, 321-70.
- . «Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice», *Intertax* 36, n.º 4 (2008): 156-67.
- Zweigert, Konrad, Kötz, Hein and Weir, Tony. *Introduction to comparative law*, Clarendon Press, Oxford, 1998.

LISTADO DE ASUNTOS

1960

Asunto 6/60, *Humblet*, Rec. 1960 01125.

1963

Asunto 26/62, *Van Gend en Loos*, Rec. 1963 00003.

Asuntos Acumulados 28/62, 30/62, *Da Costa en Shaake and Others*, Rec. 1963 31.

1964

Asunto 6/64, *Costa v. Enel*, Rec 1964 585.

Asunto 100/64, *Van der Veen*, Rec. 1964 1105.

1965

Asunto 20/64, *Albatros*, Rec. 1965 29.

Asunto 44/65, *Hessische Knappschaft*, Rec. 1965 01191.

1966

Asunto 61/65, *Vaassen-Göbbels*, Rec.1966 261.

1968

Asunto 13/68, *Salgoil*, Rec. 1968 661.

Asunto 20/67, *Kunstmühle Tivoli*, Rec. 1968 293.

1972

Asunto 48/71, *Comisión vs. Italia*, 1972 00529 .

Asunto 94/71, *Schlüter*, Rec. 1972 307.

1973

Asunto 36/73, *Nederlandse Spoorwegen*, Rec. 1973 1299.

1974

Asunto 146/73, *Rheinmühlen II*, Rec. 1974 139.

Asunto 166/73, *Rheinmühlen-Düsseldorf I*, Rec.1974 00033.

Asunto 2/74, *Reyners*, Rec. 1974 631.

Asuntos 8/74, *Dassonville*, Rec. 1974 837.

1976

Asunto 33/76, *Rewe*, Rec. 1976 01989.

Asunto 43/75, *Defrenne*, Rec. 1976 455.

Asunto 107/76, *Hoffmann-La Roche*, Rec. 1977 00957.

1978

Asunto 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simenthal*, Rec.1978 629.

1979

Asunto C-120/78, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, Rec. 1979 649.

1980

Asunto C-104/79, *Foglia v Novello*, Rec. 1980 00745.

1981

Asunto 140/79, *Chemial Farmaceutici*, Rec. 1981 0001.

Asunto 46/80, *Vinal*, Rec. 1981 0077.

Asunto 113/80, *Comisión/Irlanda*, Rec. 1981 1625.

Asunto 142/80, *Essevi & Salengo*, 1981 1413.

Asunto 244/80, *Foglia v Novello*, Rec. 1981 03045.

Asunto 246/80, *Broekmeulen*, Rec. 1981 2311.

Asuntos Acumulados 36/80, 71/80, *Irish Creamery Milk Suppliers Association*, Rec. 1981 00735.

1982

Asunto C-102/81, *Nordsee*, Rec. 1982 1095.

Asunto C-283/81, *CILFIT*, Rec. 1982 3415.

Asunto C-286/81, *Oosthoek*, Rec. 1982 04575.

1985

Asunto 299/84, *Neumann*, Rec. 1985 3663.

1986

Asunto C-270/86, *Comisión vs. Francia (Avoir Fiscal)*, Rec.1986 00273.

1984

Asunto 14/83, *Van Colson and Kamann*, Rec. 1984 1891.

1985

Asunto 179/84, *Bozzetti*, Rec. 1985 2301.

1986

Asunto C-318/85, *Greis Urterweger*, Rec. 1986 955.

Asuntos Acumulados C-98-162-258/85, *Bertini*, Rec. 1986 01885.

1987

Asunto C-14/86, *Pretore di Salò*, Rec. 1987 2545.

1988

Asunto C-338/85, *Pardini Fratelli*, Rec. 1988 2041.

Asunto C-416/85, *Comisión vs. Reino Unido*, Rec. 1988 I-3127.

Asunto C-24/86, *Blaizot*, Rec. 1988 00379.

Asunto C-81/87, *Daily Mail*, Rec. 1988 05483.

Asunto C-235/87, *Mateucci*, Rec. 1988 5589.

1989

Asunto C-103/88, *Fratelli Costanzo*, Rec. 1989 1839.

Asunto C-109/88, *Handels*, Rec. 1989 I-3199.

Asunto C-150/88, *Provide*, Rec. 1989 I-3891.

1990

Asunto C-175/88, *Biehl*, Rec. 1990 I-1779.

Asunto C-262/88, *Barber*, Rec.1990 I-01889.

Asuntos Acumulados C-297/88 y C-197/89, *Dzodzi*, Rec. 1990 I-3763.

Asunto C-354/88, *Roermond*, Rec. 1990 I-02753.

Asunto C-213/89, *The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte Factortame*, Rec. 1990, p. I-2433.

Asunto C- 231/89, *Gmurzynska-Bscher*, Rec. 1990 I-4003;

1991

Asuntos Acumulados C-6/90 y C-9/90, *Francovich*, Rec 1991 I-05357

Asunto C-221/89, *The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte Factortame*, Rec. 1991 I-3905.

1992

- Asunto C-45/90, *Paletta*, Rec.1992 I-03423.
Asunto C-47/90, *Delhaize*, Rec. 1992 I-3669.
Asunto C-163/90, *Legros y otros*, Rec. 1992 I-4625.
Asunto C-204/90, *Bachmann*, Rec. 1992 I-249.
Asunto C-83/91, *Meilicke*, Rec. 1992 I-4871.

1993

- Asunto C-109/91, *Ten Oever*, Rec. 1993 I-04879.
Asunto C-110/91, *Moroni*, Rec. 1993 I-06591
Asunto C-267/91, *Keck and Mithouard*, Rec. 1993 I-6097.
Asuntos Acumulados C-277/91, C-318/91 y C319/91, *Ligur Carni*, Rec. 1993 I-662.
Asuntos Acumulados C-320-322/90, *Telemarsicabruzzo SpA v. Circostel*, Rec.1993 I-393.
Asunto C-24/92, *Corbiau*, Rec. 1993 I-1277.

1994

- Asunto C-18/93, *Corsica Ferries*, Rec. 1994 I-1783.
Asunto C-130/93, *Lamair*, Rec. 1994 I-3215.
Asunto C-316/93, *Vaneetveld*, Rec. 1994 I-00763.

1995

- Asunto C-279/93, *Schumacker*, Rec. 1995 I-225.
Asunto C-312/93, *Peterbroeck*, Rec. 1995 I-04599.
Asunto C-346/93, *Kleinwort Benson*, Rec. 1995 I-00615.
Asunto C-412/93, *Société d'importation Edouard Leclerc*, Rec. 1995 I-179.
Asunto C-415/93, *Bosman*, Rec. 1995 I-04921.
Asunto C-84/94, *Wielock*, Rec. 1995 I-02493.
Asunto C-111/94, *Job Centre*, Rec. 1995 I-336.

1996

- Asuntos Acumulados C-46/93, C48/93, *Brasserie du pêcheur*, Rec.1996 I-01029.
Asunto C-197/94, *Société Bautiaa*, Rec. 1996 I-00505.
Asuntos Acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94, *Denkavit*, Rec. 1996 I-5063.

1997

- Asunto C-105/94, *Celestini*, Rec. 1997 I-2971.
Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*, Rec. 1997 I4161.
Asunto C-250/95, *Futura*, Rec. 1997 I-2471.
Asunto C-334/95, *Krüger*, Rec.1997 I-04517.
Asunto C-337/95, *Parfums Christian Dior*, Rec. 1997 I-6013.
Asunto C-54/96, *Dorsch Consult*, Rec. 1997 I-4961.
Asuntos Acumulados C-69/96–79/96, *Garafalo*, Rec. 1997 I-5603.
Asunto C-258/97, *HI* , Rec. 1999 I-1405.

1998

- Asunto C-191/95, *Comisión vs. Alemania*, Rec. 1998 I-5449.
Asunto C-264/96, *Imperial Chemical Industries (“ICI”)*, Rec. 1998 I-04695.
Asunto C-336/96, *Gilly*, Rec. 1998 I-02793.
Asunto C-134/97, *Victoria Film*, Rec.1998 I-7023.

1999

- Asunto C-262/96, *Sürul*, Rec. 1999 I-02685.
Asunto C-343/96, *Dilexport*, Rec. 1999 I-00579.
Asunto C-103/97, *Köllensperger and Atzwanger*, Rec. 1999 I-551.
Asunto C-126/97, *Eco Swiss*, Rec. 1999 I-3055
Asunto C-212/97, *Centros*, Rec.1999 p. I1459
Asunto C-224/97, *Ciola*, Rec. 1999 I-2517.
Asunto C-294/97, *Eurowings*, Rec. 1999 I-7477.
Asunto C-307/97, *Saint Gobain*, Rec. 1999 I-6161.
Asunto C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, 1999 I-02651.
Asunto C-355/97, *Beck Liegenschaftsverwaltungsgesellschaft*, Rec. 1999 I-04977.
Asunto C-391/97, *Gschwind*, Rec. 1999 I-5451.
Asunto C-200/98, *X AB and Y AB*, Rec. 1999 I-8264.

2000

- Asunto C-387/97, *Comisión vs. Grecia*, Rec. 2000 I-05047.

Asunto C-437/97, *EKW*, Rec. 2000 I-01157.

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

Asuntos Acumulados C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa y otros*, Rec. 2000 I-01577.

Asunto C-195/98, *Österreichischer Gewerkschaftsbund*, Rec 2000 I-10497.

Asunto C-372/98, *Cooke*, Rec. 2000 I-8683.

Asunto C-383/98, *Polo/Lauren*, Rec. 2000 I-02519.

Asunto C-407/98, *Abrahamsson v Fogelqvist*, Rec. 2000 I-5539.

Asunto C-448/98, *Guimont*, Rec. 2000, I-10663.

Asunto C-87/99, *Zurstrassen*, Rec. 2000 I-3337.

Asunto C-141/99, *AMID*, Rec. 2000 I-11619.

2001

Asunto C-379/98, *PreussenElektra*, Rec 2001 I-2099.

Asuntos Acumulados C-397/98 y C-410/98, *Metallgesellschaft y otros* , Rec 2001 I-1727.

Asunto C-1/99, *Kofisa Italia*, Rec. 2001 I-00207.

Asunto C-66/99, *Wandel*, Rec. 2001 I-00873.

Asunto C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, Rec. 2001 I-00493.

Asunto C-157/99, *Smits y Peerbooms*, Rec. 2001 I-5473.

Asunto T-191/99, *Petrie v. Comisión*, 2001 II-3677.

Asunto C-267/99, *Adam*, Rec. 2001 I-07467.

Asunto C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia*, Rec. 2001 I-06797.

Asunto C-17/00, *De Coster*, Rec. 2001 I-9445.

2002

Asunto C-426/98, *Comisión vs. Grecia*, Rec 2002 I-2793.

Asunto C-466/98, *Commission vs. Reino Unido*, Rec. 2002 I-09427.

Asunto C-413/99, *Baumbast*, Rec. 2002 I-7091.

Asunto C-516/99, *Schmid*, Rec. 2002 I-4573.

Asunto C-43/00, *Andersen og Jensen*, Rec. 2002 I-379.

Asunto C-52/00, *Comisión vs. Francia*, Rec. 2002 I-3827.

Asunto C-55/00, *Gottardo*, Rec. 2002 I-00413.

Asunto C-99/00, *Lyckeskog*, Rec. 2002 I-4839.
Asunto C-183/00, *González Sánchez*, Rec. 2002 I- 3901.
Asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Rec. 2002 I-11779.
Asunto C-383/00, *Comisión vs. Alemania*, Rec. 2002 I-4219.
Asunto C-385/00, *De Groot*, Rec. 2002 I-11819.
Asunto C-411/00, *Felix Swoboda*, Rec. 2002 I-10567.
Asunto C-436/00, *X e Y*, Rec. 2002 I-10829.
Asunto C-206/01, *Arsenal*, Rec. 2002 I-10273.

2003

Asunto C-306/99, *Banque Internationale pour l'Afrique Occidentale*, Rec. 2003 I-00001.
Asunto C-462/99, *Connect Austria*, Rec. 2003 I-05197.
Asunto C-318/00, *Bacardi-Martini*, Rec. 2003 I-905.
Asunto C-56/01, *Inizan*, Rec. 2003 I-12403.
Asunto C-58/01, *Océ Van der Grinten*, Rec. 2003 I-9809.
Asunto C-168/01, *Bosal*, Rec. 2003 I-09409.
Asunto C-198/01, *CIF*, Rec. 2003 I-8055.
Asunto C-224/01, *Köbler*, Rec. 2003 I-10239.
Asunto C-234/01, *Gerritse*, Rec. 2003 I-05933.
Asunto C-358/01, *Comisión vs. España*, Rec. 2003 I-13145.
Asunto C-42/02, *Lindmann*, Rec. 2003 I-13519.

2004

Asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, Rec. 2004 I-02409
Asunto C-71/02, *Herbert karner*, Rec. 2004 I-3025.
Asunto C-286/02, *Bellio Fratelli*, Rec. 2004 I-03465.
Asunto C-319/02, *Manninen*, Rec. 2004 I-7477.
Asunto C-315/02, *Lenz*, Rec. 2004 I-07063.
Asunto C-72/03, *Carbonati Apuani*, Rec. 2004 I-08027.
Asunto C-168/03, *Comisión vs. España*, Rec. 2004 I-8227.
Asunto C-169/03, *Wallentin*, Rec. 2004 I-6443.

2005

Asuntos Acumulados C-453/02, *Linneweber y Akritidis*, Rec. 2005 I-01131.

Asunto C-53/03, *Syfait*, Rec. 2005 4609.

Asunto C-147/03, *Comisión vs. Austria*, Rec. 2005 I-5969.

Asunto C-209/03, *Bidar*, Rec. 2005 I-02119.

Asunto C-376/03, *D.*, Rec. 2005 I-5821.

Asunto C-403/03, *Schempp*, Rec. 2005 I-06421.

Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, Rec. 2005 I-10837.

Asunto C-125/04, *Denuit*, Rec. 2005 I-923.

Asunto C-144/04, *Mangold*, Rec. 2005 I-9981.

2006

Asunto C-255/02, *Halifax*, Rec. 2006 I-01609.

Asunto C-152/03, *Ritter-Coulais*, Rec. 2006 I-1711.

Asunto C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*, Rec. 2006 I-5177.

Asunto C-508/03, *Comisión vs. Reino Unido*, Rec. 2006 I-3969.

Asuntos Acumulados C-94/04 y C-202/04, *Federico Cipolla*, Rec. 2006 I-11421.

Asunto C-147/04, *De Groot en Slot Allium BV*, Rec. 2006 I-00245.

Asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, Rec. 2006 I-07995.

Asunto C-259/04, *Emanuel*, Rec. 2006 I-3089.

Asunto C-265/04, *Bouanich*, Rec. 2006 I-923.

Asunto C-290/04, *Scorpio*, Rec. 2006 I-09461.

Asunto C-346/04, *Hans Conijn*, Rec. 2006 I-06137.

Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*, Rec. 2006 I-11673.

Asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rec. 2006 I-11753.

Asunto C-470/04, *N contra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, Rec. 2006 I-07409

Asunto C-506/04, *Wilson*, Rec. 2006 I-8613.

Asunto C-513/04, *Kerckhaert and Morres*, Rec. 2006 I-967.

Asunto C-170/05, *Denkavit*, Rec. 2006 I-11949.

Asunto C-217/05 *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, Rec. 2006 I-11987.

Asunto C-228/05, *Stradasfalti*, Rec. 2006 I-08391.

Asunto C-290/05, *Ákos Nádasdi*, Rec. 2006 I-10115.

Asunto C-475/06, *Banca Popolare di Cremona*, Rec. 2006 I-09373.

2007

Asunto C-150/04, *Comisión v. Dinamarca*, Rec. 2007 I-01163.

Asunto C-524/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rec. 2007 I-02107.

Asunto C- 292/04, *Meilicke*, Rec. 2007 I-01835 .

Asunto C-492/04, *Lasertec*, Rec. 2007 I-03775.

Asunto C-76/05, *Schwarz*, Rec. 2007 I-6849.

Asunto C-102/95, *A and B*, Rec. 2007 I-3871.

Asunto C-105/05, *Skatteverket vs. A*, Rec. 2007 I-11531.

Asunto C-231/05, *Oy AA*, Rec. 2007 I-6373.

Asunto C-298/05, *Columbus Container*, Rec. 2007 I-10451.

Asunto C-341/05, *Laval un Partneri Ltd*, Rec. 2007 I-11767.

Asunto C-379/05, *Amurta*, Rec. 2007 p. I-9569.

Asunto C-432/05, *Unibet*, Rec. 2007 I-2271.

Asunto C-451/05, *Elisa*, Rec. 2007 I-08251

Asunto C-73/06, *Planzer Lusembourg*, Rec. 2007 I-05655.

Asunto C-280/06, *ETI*, Rec. 2007 I-10893.

Asunto C-415/06, *Stahlwerk*, Rec. 2007 I-151.

2008

Asunto C-201/05, *Test Claimants in the CFC and dividend group litigation*, Rec. 2008 I-02875.

Asunto C-210/06, *Cartesio*, Rec. 2008 I-9641.

Asunto C-268/06, *Impact*, Rec. 2008 02483.

Asunto C-293/06, *Deutsche Shell*, Rec. 2008 I-1129.
Asunto C-294/06, *Ezgi Payir, Burhan Akyuz, Birol Ozturk*, Rec. 2008 I-00203.
Asunto C-414/06, *Lidl Belgium*, Rec. 2008 I-3601.
Asuntos Acumulados C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja*, Rec. 2008 I-06747.
Asunto C-527/06, *Renneberg*, Rec. 2008 I-07735.
Asunto C-11/07, *Eckelkamp y otros*, Rec. 2008 I-6845.
Asunto C-43/07, *Arens-Sikken*, Rec. 2008 I-6887.
Asunto C-48/07, *Les Vergers*, Rec. 2008 I-10627.
Asunto C-109/07, *Pilato*, Rec. 2008 I-3503.
Asunto C-157/07, *Krankenheim*, Rec. 2008 I-08061.
Asunto C-186/07, *Club Náutico de Gran Canaria*, Rec. 2008 I-00060.

2009

Asunto C-445/06, *Danske Slagterier*, Rec. 2009 I-02119.
Asunto C-525/06, *De Nationale Loterij*, Rec. 2009 I-02197.
Asunto C-138/07, *Cobelfret*, Rec. 2009 I-00731.
Asunto C-318/07, *Persche*, Rec. 2009 I-00359.
Asunto C-350/07, *Kattner Stahlbau GmbH*, Rec. 2009 I-01513.
Asunto C-439/07, *KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, Rec. 2009 I-04409.
Asunto C-521/07, *Comisión vs. Netherlands*, Rec. 2009 I-04873.
Asunto C-540/07, *Comisión vs. Italia*, Rec. 2009 I-10983.
Asunto C-67/08, *Block*, Rec. 2009 I-00883.
Asunto C-128/08, *Damseaux*, Rec. 2009 I-06823.
Asunto C-153/08, *Comisión vs. España*, Rec. 2009 I-09735.
Asunto C-154/08, *Comisión vs. España*, Rec. 2009 I-00187.
Asunto C-165/08, *Comisión vs. Polonia*, Rec. 2009 I-6843
Asunto C-205/08, *Umweltanwalt von Kärnten*, Rec. 2009 I-11525
Asunto C-247/08, *Gaz de France*, Rec. 2009 I-09225.
Asunto T-141/09, *Molter*, [todavía no publicado] de 12 de agosto de 2009.

2010

Asunto C-73/08, *Bressol*, Rec. 2010 I-02735.

Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL*, Rec. 2010 I-00635.

Asunto C-310/08, *Ibrahim and Texeira*, Rec. 2010 I-1065.

Asunto C-311/08, *SGI*, Rec. 2010 I-00487.

Asunto C-337/08, *X Holding*, Rec. 2010 I-1215.

Asuntos Acumulados C-338/08 y C-339/08, *Ferrero*, Rec. 2010 I-05743.

Asunto C-440/08, *Gielen*, Rec. 2010 I-02323.

Asunto C-487/08, *Comisión vs. España*, Rec. 2010 I-04843.

Asunto C-510/08, *Vera Mattner*, Rec. 2010 I-03553.

Asunto C-533/08, *TNT*, Rec. 2010 I-04107.

Asunto C-577/08, *Brouwer*, Rec. 2010 I-7489.

Asunto C-72/09, *Rimbaud*, Rec. 2010 I-10659.

Asunto C-137/09, *Josemans*, Rec. 2010 I-13019.

Asunto C-173/09, *Elchinov*, Rec. 2010 I-08889.

Asunto C-279/09, *DEB*, Rec. 2010 I-13849.

Asunto C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, Rec. 2010 I-10385.

Asunto C-487/09, *Inmogolf S.A.*, Rec. 2010 I-09119

Asuntos acumulados C-188/10 y C-189/10, *Aziz Melki y Selin abdelil*, Rec. 2010 I-05667

Asunto C-400/10, *J. McB. v L. E.*, Rec. 2010 I-08965.

2011

Asuntos Acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos y otros*, Rec. 2011 I-07611.

Asuntos Acumulados C436/08 y C437/08, *Haribo y Salinen*, Rec. 2011 I-00305.

Asunto C-34/09, *Ruiz Zambrano*, Rec. 2011 I-01177.

Asunto C-196/09, *Paul Miles and others v. European schools*, Rec. 2011 I-05105.

Asunto C-310/09, *Accor*, Rec. 2011 I-08115.

Asunto C-397/09, *Scheuten Solar Technology*, Rec. 2011 I-06455.

Asunto C-398/09, *Lady & Kid and others*, Rec. 2011 I-07375.

Asusto C-450/09, *Ulrich Schröder*, Rec. 2011 I-02497.

Asunto C-132/10, *Halley*, Rec. 2011 I-08353.

Asunto C-157/10, *BBVA*, Rec. 2011 I-13023.

Asunto C-371/10, *National Grid Indus*, Rec. 2011 I-12273.

Asunto C-203/10, *Auto Nikolovi*, [todavía no publicado] de 13 de marzo de 2011.

Asunto C-310/10, *Agafitei*, Rec. 2011 I-05989

Asunto C-504/10, *Tanoarch*, Rec. 2011 I-10853, apartado 53

Asunto C-613/10, *Danilo Debiasi*, Rec. 2011 I-00065.

Asunto C-126/10, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, Rec. 2011 I-10923.

Asunto C-284/10, *Telefónica*, Rec. 2011 I-06991.

Asunto C-482/10, *Teresa Cicala*, Rec. 2011 I-14139

Asunto C-503/10, *Evroetil*, Rec. 2011 I-14207

2012

Asunto C-594/10, *Van Laarhoven*, [Todavía no publicado] de 16 de febrero de 2012.

Asunto C-248/11, *Nilas and Others*, [todavía no publicado] de 22 de marzo de 2012.

Asunto C-572/10, *Amadée*, [todavía no publicado] de 28 de marzo de 2012.

Asunto C-1/11, *Interseroh Scrap and Metals Tradin*, [todavía no publicado] de 29 de marzo de 2012.

Asunto C-417/10, *3M*, [todavía no publicado] de 29 de marzo de 2012.

Asunto C-571/10, *Kamberaj*, [todavía no publicado] de 24 de abril de 2012.

Asunto C-39/10, *Comisión vs. Estonia*, [todavía no publicado] de 10 de mayo 2012.

Asuntos Acumulados C-338/11 a C-347/11, *Santander Asset Management SGIIC y otros*, [todavía no publicado] de 10 de mayo de 2012.

Asunto C-269/09, *Comisión vs. España*, [todavía no publicado] de 12 de julio de 2012.

Asunto C-31/11, *Scheunemann*, [todavía no publicado] de 19 de julio de 2012.

Asunto C-18/11, *Philips Electronics UK*, [todavía no publicado] de 6 de septiembre de 2012.

Asunto C-150/11, *Comisión vs. Bélgica*, [todavía no publicado] de 6 de septiembre de 2012.

Asunto C-498/10, *X*, [Todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.
Asunto C-583/10, *Nolan*, [todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.
Asunto C-371/11, *Punch Graphix*, [todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.
Asuntos acumulados C-581/10 y C-629/10, *Nelson*, [todavía no publicado] de 23 octubre de 2012,
Asunto C-603/10, *Pelati*, [todavía no publicado] de 18 de octubre de 2012.
Asunto C-387/11, *Comisión vs. Bélgica*, [todavía no publicado] de 25 de octubre de 2012.
Asunto C-35/11, *Test Claimants in the FII Group (II)*, [todavía no publicado] de 13 de noviembre de 2012.
Asunto C-136/11, *Westbahn Management*, [todavía no publicado], de 22 de noviembre de 2012
Asunto C-363/11, *Epitropos tou Elegktikou Synedriou*, [todavía no publicado] de 19 de diciembre de 2012.

2013

Asunto C-301/11, *Comisión vs. Netherlands*, [todavía no publicado] de 31 de enero de 2013.
Asunto C-394/11, *Belov*, [todavía no publicada] de 31 de enero de 2013.
Asunto C-123/11, *A OY*, [todavía no publicado] de 21 de febrero de 2013.
Asunto C-399/11, *Melloni*, [todavía no publicado] de 26 de febrero de 2013.
Asunto C-425/11, *Ettwein*, [todavía no publicado] de 28 de febrero de 2013.
Asunto C-32/11, *Allianz Hungaria*, [todavía no publicado] de 14 de marzo de 2013.
Asunto C-617/10, *Akerberg Fransson*, [todavía no publicado] de 7 de mayo de 2013.
Asunto C-350/11, *Argenta Spaarbank*, [todavía no publicado] de 4 de julio de 2013.
Asuntos Acumulados C-159/12, C-160/12 y C-161/12, *Venturini*, [todavía no publicado] presentadas el 5 de septiembre de 2013
Asunto C-583/11, *Inuit Tapiriit*, [todavía no publicado] de 3 de octubre de 2013.
Asunto C-282/12, *Itelcar*, [todavía no publicado] de 3 de octubre de 2013.
Asunto C-181/12, *Welte*, [todavía no publicado] de 17 de octubre de 2013
Asunto C-276/12, *Sabou*, [todavía no publicado] de 22 de octubre de 2013.

Asunto C-32/11, *Allianz Hungría*, [todavía no publicado] de 25 de octubre de 2013.

Asunto C-322/11, *K.*, [todavía no publicado] de 7 de noviembre de 2013.

Asunto C-561/12, *Nordecon*, [todavía no publicado] de 5 de diciembre de 2013.

Asunto C-362/12, *Test Claimants in the FII Group (III)*, [todavía no publicado] de 12 de diciembre de 2013.

2014

Asunto C-385/12, *Hervis Sport*, [todavía no publicado] de 5 de febrero de 2014.

Asunto C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company y otros*, [todavía no publicado] de 1 de abril 2014.

Asunto C-377/13, *Ascendi*, [todavía no publicado] de 12 Junio 2014.

Asunto C-48/13, *Nordea Bank*, [todavía no publicado] de 17 de julio de 2014.