

EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

Relación destinada a las XXII Jornadas ILADT a Quito 20-26,2004

por Victor Uckmar^(*)

La Unión Europea, extendida hoy a veinticinco Estados, quien debería contar ya con una constitución propia este año, aún no ha sido capaz de concretar un poder tributario propio: las reglas emitidas mediante “reglamentos” (que tienen aplicación directa) y “directivas” (las cuales se aplican solo por intermedio de medidas legislativas internas) en gran parte conciernen solo a los tributos indirectos (sobre todo, aranceles e iva) mientras muy pocas normas se refieren a los tributos directos.

1. El profesor Franco Roccatagliata ha ilustrado muy bien como preliminarmente es necesario realizarse un cuestionamiento fundamental: ¿realmente existe, a nivel europeo, un sistema de normas fiscales que pueda ser definido como un “ordenamiento o sistema fiscal” en su cabal acepción?. En efecto, un ordenamiento fiscal europeo presupondría un conjunto orgánico de impuestos europeos, superpuestos a los impuestos de los Estados miembros y que derivan del ejercicio de una competencia fiscal plena de la Unión. La respuesta es inmediata: una fiscalidad o tributación europea que derive de semejante ordenamiento no existe, ni podrá existir jamás, al menos a la luz de las disposiciones vigentes del Tratado que instituye la Comunidad Europea, así como de las revisiones y correcciones de las tres modificaciones operadas en este orden, por el Acto Único de 1986, por el Tratado de Maastricht sobre la Unión Europea de 1992 y por el Tratado de Ámsterdam de 1997, a las cuales debe agregarse la nueva constitución que se encuentra actualmente en fase de aprobación. En efecto, el Tratado comunitario en cuestión, que constituye el texto fundamental sobre el cual se basa la construcción europea, no atribuye a las instituciones comunitarias competencias fiscales que les permitan la creación de un impuesto propio, definir la base imponible y su determinación y, menos aún, asegurar su recaudación.

Esto no significa que la Comunidad tenga un rol de escasa relevancia en materia fiscal. Desde ya debe decirse que el Tratado CEE contiene disposiciones para la eliminación de

^(*) Con la colaboración de Franco Roccatagliata, Marco Q. Rossi y Cristián Billardi.

discriminaciones fiscales sobre la importación y exportación de bienes; que la Comunidad establece exacciones en el campo agrícola y tasas sobre el carbón y el acero; que los impuestos indirectos (*accise*) han sido objeto de una armonización comunitaria; que también la imposición de los bienes y servicios está gobernada por disposiciones de origen comunitario a través de un sistema armonizado de impuesto al valor agregado.

Por otro lado, aún cuando una parte del tributo está destinada a alimentar el balance comunitario (llamados "*recursos propios*") -tal como en el caso del impuesto sobre el valor agregado-, a las instituciones europeas no les competen grandes poderes directos de determinación ni percepción, ni tampoco la posibilidad de desarrollar una incisiva política económica a través de su balance actuando sobre una carga fiscal elástica y por ende con flexible capacidad de gastos. Por lo tanto, es evidente que dichas prerrogativas están bien lejanas de aquellas que son propias de las administraciones centrales de los Estados federales. Los límites jurídicos de las instituciones comunitarias y las razones políticas que las han dictado impiden que, en el estado actual, la Unión europea se asemeje a un Estado federal. Asimismo es indudable que la limitación de los recursos económicos disponibles contribuyen a reforzar este cuadro. Se puede entonces afirmar que al concepto de *fiscalidad o tributación comunitaria* corresponde, más que a un ordenamiento fiscal verdadero y propio, a un sistema de reglas europeas de carácter fiscal que tienen incidencia sobre la estructura y la evolución de la tributación nacional de los Estados miembros para el cumplimiento de los objetivos de la construcción europea.

Tal constatación, aparentemente reduccionista acerca del rol de la Comunidad en el campo de la política fiscal, no debe sorprendernos mayormente. El poder impositivo representa un elemento fundamental de la soberanía de los Estados, base de recursos e instrumento de política económica. Por lo tanto puede ser considerado normal que una prerrogativa similar sea considerada como irrenunciable por parte de los Estados y, como tal, sea celosamente defendida y que, ante cualquier tentativo de la Comunidad por extender sus competencias en este campo, sea fuente de resueltas negaciones o, por lo menos, de encendidos debates.

En conclusión, puede observarse que la política fiscal comunitaria nace en el Tratado de Roma en primer lugar como política *negativa*, funcionalmente dispuesta para prevenir medidas que puedan obstaculizar las cuatro libertades fundamentales de circulación dentro de la Comunidad (para las mercaderías, las personas, los servicios y los capitales). Es por ello que

el aspecto microeconómico es el que prevalece en la visión fiscal del Tratado CEE, prohibiendo las posturas nacionales susceptibles de turbar la localización de los factores entre Estados miembros o de discriminar los bienes y servicios producidos en otros Estados miembros.

2. La fiscalidad no entra, sino de una manera indirecta, en las principales obligaciones de la Comunidad, indicadas en el artículo 2º del Tratado CEE. Asimismo, en el campo fiscal, solo la abolición de las tasas aduaneras es parte integrante de las acciones explícitas, enumeradas en los artículos 3º y 4º [ex art. 3ºA], que la Comunidad debe realizar para cumplimentar sus propias obligaciones.

Las únicas disposiciones relevantes de naturaleza específicamente fiscal del Tratado CEE -si se exceptúan las normas relativas a la unión aduanera- se encuentran en la Tercera parte, título VI, en los arts. 90- 93 [ex arts. 95- 99], inmediatamente a continuación de las reglas que disciplinan la concurrencia. Una ubicación diversa y lejana, no solo de los *principios comunitarios* enunciados en la parte primera, sino también -significativamente- de las disposiciones relativas a la *libre circulación de las personas, los servicios y los capitales*, e inclusive de aquellas normas relativas a la *política económica y monetaria*.

En el Tratado CEE se puede encontrar alguna otra referencia a la temática fiscal: piénsese por ejemplo, en la prohibición de tasas de efecto equivalente a un tributo aduanero (artículo 23 [ex art. 9º] TCE), a la autorización para realizar distinciones en el campo fiscal entre contribuyentes residentes y no residentes, en materia de movimiento de capitales (artículo 58 [ex art. 73D] TCE) o la referencia a la eliminación de la doble imposición fiscal contenida en el artículo 293 del Tratado CEE [ex art. 220] o a la nueva formulación del segundo párrafo del artículo 299 [ex art. 227] que permite al Consejo adoptar -con mayoría calificada- las medidas necesarias para adecuar las políticas fiscales comunitarias a las *especificidades* de las regiones ultra-periféricas. De todos modos resulta difícil poder ampliar sumaria enumeración.

Examinando más detalladamente las normas fiscales del Tratado CEE, podemos observar que el artículo 90 [ex art. 95] establece una prohibición de orden general a realizar *discriminaciones fiscales* en relación a los productos importados por los otros Estados miembros. Esto representa la recepción en el derecho comunitario de aquellos principios ya establecidos por el derecho internacional en el Tratado del GATT.

El artículo 91 [*ex art.* 96] es su natural corolario; a la prohibición de imponer más severamente las mercaderías comunitarias importadas respecto de los productos internos, dicha norma agrega la interdicción de conceder subsidios a los productos destinados a la exportación con la concesión de reembolsos fiscales superiores a los impuestos nacionales efectivamente pagados.

Derogando las precedentes disposiciones, el art. 92 [*ex art.* 98] prevé la posibilidad para los Estados miembros de aplicar impuestos especiales -por periodos limitados de tiempo, y con la aprobación de la mayoría calificada del Consejo- sobre importaciones o de conceder facilidades a las exportaciones a fines de compensar eventuales desvaríos fiscales entre los Estados miembros. Esta norma representa un importante punto de contacto entre la tributación indirecta y la directa del Tratado CEE. Al formularla, el legislador ha querido tener en cuenta el diverso peso específico que estas dos componentes fiscales pueden asumir en cada uno de los Estados miembros, puesto que también los impuestos directos versados por las empresas poseen, obviamente, una incidencia sobre los precios de los productos. Cuando los niveles impositivos son particularmente diferentes entre los Estados miembros, esto puede crear distorsiones a la concurrencia, teniendo asimismo en cuenta del hecho que los arts. 90 y 91 no pueden referirse a los impuestos directos. No obstante la clara diferencia de las estructuras y de los niveles impositivos de los Estados miembros, el artículo 92, creado para remediar esta situación, hasta ahora no se ha concretado en la práctica.

Como ya se ha manifestado, los artículos antes ilustrados señalan primordialmente los límites *negativos* de intervención de la Comunidad, es decir aquellas reglas de buena conducta en materia de tratamiento fiscal acerca de la circulación de las mercaderías entre los Estados miembros. El artículo 93 [*ex art.* 99] se caracteriza en cambio, por su aporte en clave *positiva*. Su formulación, efectuada más incisivamente en el Acto Único, prevé la armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros, en la medida y en los límites en que dicha armonización sea necesaria para un correcto funcionamiento del *mercado interno*. La norma, confirmada en la nueva constitución, requiere que las disposiciones adoptadas para alcanzar tal objetivo sean aprobadas por unanimidad de los Estados miembros, a la vez que limita la posibilidad de intervención en este ámbito jurídico exclusivamente a los impuestos indirectos. Este artículo es la base de la armonización comunitaria en materia de Iva. No existe, en cambio, una disposición -explícita- equivalente del Tratado en materia de impuestos directos.

3. Los artículos comentados en el párrafo precedente no son los únicos que permiten a las instituciones comunitarias incidir sobre las legislaciones fiscales nacionales. En efecto, a través de los arts. 94- 96 [ex arts. 100- 101] incluidos en el Título VI del Tratado CEE, el Consejo tiene el poder de adoptar directivas para acercar o coordinar las legislaciones nacionales. El artículo 94, en particular, permite al Consejo intervenir cuando entienda que las diferencias entre las disposiciones legislativas, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros tengan una incidencia directa sobre el funcionamiento del *mercado común*. Como el art. 93, también esta disposición del Tratado CEE -que como se verá más adelante se encuentra en la base de todas las propuestas de armonización en materia de tributación directa- requiere que las eventuales deliberaciones del Consejo sean tomadas por unanimidad. Pero a diferencia del artículo 93, los Estados miembros no tienen la libertad para elegir la disposición más idónea (*reglamento, directiva, recomendación, etc.*) para obtener el resultado auspiciado, sino que están obligados a adoptar exclusivamente las *directivas* de las disposiciones que, normalmente, no tienen efectos automáticos sobre los ciudadanos comunitarios, sino que necesitan de una norma de recepción en el Estado miembro y por lo tanto -al menos en nuestro ordenamiento jurídico- se encuentran sujetos a un control parlamentario nacional posterior.

La acción comunitaria, efectuada en el ámbito del artículo 94 [ex art. 100] ha encontrado cierta dificultad para consolidarse, incluso porque las distorsiones causadas por la coexistencia de regímenes fiscales diversos en los Estados miembros no constituyen, de por sí, una violación de los principios comunitarios. Para proponer un proyecto de directiva en materia de armonización de la tributación directa, la Comisión debe demostrar que dicha distorsión importa un obstáculo real al funcionamiento del mercado común.

Para el buen funcionamiento del *mercado interno*, el Tratado, derogando el artículo 94, debería haber previsto otra disposición más flexible, el artículo 95 [ex art. 100A], que permitiría adoptar medidas idóneas para acercar las legislaciones de los Estados miembros, deliberando conforme una mayoría calificada. Pero las disposiciones fiscales han sido expresamente excluidas de este proceso y restan por lo tanto, en todos los casos, vinculadas al *principio de la unanimidad*. Siempre votando por unanimidad, el Consejo de los Estados miembros, en el sentido del artículo 308 [ex art. 235] dispone que “*cuando una acción de la Comunidad (...) resulte necesaria para alcanzar uno de los objetivos de la Comunidad (...) puede tomar las disposiciones del caso*”. Esta disposición de orden general es útil en los casos

donde el Tratado no prevea otros poderes específicos de acción para las instituciones comunitarias.

Más que su utilidad para llevar adelante una verdadera y propia armonización fiscal, se ha discutido la posible utilización de ésta disposición como base legal de una acción comunitaria en el campo fiscal, sobre todo en la hipótesis de utilización instrumental de la tributación en favor de otras obligaciones comunitarias, tales como la tutela del ambiente o la lucha contra la desocupación.

En fin, resulta oportuno citar el artículo 293 [ex art. 220] de la versión consolidada del Tratado CEE el cual prevé que “*los Estados miembros lleven a cabo entre sí, en cuanto sea necesario, negociados dirigidos a garantizar (...) la eliminación de la doble imposición fiscal dentro de la Comunidad*”. Este artículo no debería estar comprendido entre las acciones de competencia de las instituciones comunitarias, puesto que, como claramente deja entender el texto, la fase de proposición correspondería más bien a los Estados miembros en cuanto tales. Su presencia en el Tratado, antes que revestir un rol positivo para la tributación, ha frenado la utilización del artículo 94 a los fines de la armonización en materia de fiscalidad directa. Una interpretación más bien restrictiva, sostenida por una parte de la doctrina acerca del contenido literal de la disposición, forzando el espíritu de la misma, podría hacer entender que no es estrictamente necesaria la eliminación de la doble imposición. Esto no quita que en la denominada *convención arbitral*, las instituciones comunitarias hayan asumido un rol preeminente, sea en la fase de preposición -la convención era originariamente una propuesta de directiva de la Comisión y solo posteriormente se convirtió en una Convención abierta a la firma de los Estados miembros- como en las fases posteriores, por cuanto el Consejo Europeo ha influido sobre la determinación de las modalidades aplicativas y actualmente es el depositario de los instrumentos de ratificación de los Estados miembros.

4. Si la tributación ha podido asumir un rol más importante del inicialmente trazado por los pensadores del Tratado de Roma, no se debe solamente a la interpretación extensiva de las normas citadas en el párrafo precedente y, en particular, a la aplicación del artículo 94 [ex art. 100] para armonizar sectores de la tributación diversa de los impuestos indirectos. Un rol de primerísimo plano ha revestido indudablemente la *Corte de Justicia de la Comunidad Europea* que, desarrollando una fecunda colaboración con los órganos jurisdiccionales nacionales los cuales han sometido a la Corte toda una serie de problemáticas que poco a poco

se han puesto de manifiesto en la concreción del mercado único. En efecto, la contradicción de una Europa unida en los comercios, pero todavía fraccionada en quince diversos regímenes fiscales, ha traído aparejado múltiples obstáculos y ha sido la indiscutible autoridad de la Corte a quien le ha correspondido la difícil tarea de tratar de resolverlos.

El tribunal comunitario, atribuyendo una directa aplicabilidad a gran parte de las disposiciones fiscales del Tratado antes ilustradas, ha intervenido allí donde los Estados miembros ponían en riesgo o comprometían la *libre circulación de las mercaderías*. En este campo, vista la específica base jurídica, la intervención de la Corte ha sido particularmente eficaz, sancionando todo tentativo de restaurar, de manera directa o indirecta, las fronteras aduaneras abolidas y las distorsiones fiscales de la competencia. Pero la Corte de Justicia ha tenido además el mérito de desarrollar una interpretación dinámica de las disposiciones del Tratado y de las obligaciones de la Comunidad, otorgando una tutela también sobre el plano fiscal, a las otras libertades, piedras angulares del mercado interno, como la libre circulación de las personas, los servicios y los capitales, utilizando los principios fundamentales del derecho europeo, como por ejemplo, la prohibición de toda *discriminación* basada sobre la nacionalidad.

Numerosas decisiones de la Corte han producido efectos importantísimos sobre las legislaciones fiscales de los Estados miembros, también en materia de impuestos directos implicando, en concreto, la obligación de adecuación interna, equivalente en los hechos a una acción comunitaria equilibrante.

En materia de *libre circulación de los trabajadores* (artículo 39 [*ex art.* 48] TCE) y de su corolario para los trabajadores autónomos y las empresas, vale decir la *libertad de establecimiento* (artículo 43 [*ex art.* 52] TCE), una reciente serie de sentencias ha sostenido como contrarias a los principios comunitarios, las legislaciones de los Estados miembros que no conceden al trabajador comunitario no residente -asalariado o autónomo-, las mismas facilidades fiscales de las cuales gozan los trabajadores residentes. En la práctica, se puede sostener que la Corte de Justicia, a través de sus sentencias, ha agregado a la natural dicotomía del derecho fiscal internacional entre sujetos *residentes* y *no residentes*, un *tertium genus*, el sujeto *no residente comunitario*.

El principio de *igualdad de tratamiento*, tal como ha sido elaborado por la jurisprudencia comunitaria, no solo prohíbe las discriminaciones expresamente fundadas en la nacionalidad, sino también todas las formas de discriminación disimuladas que, por otras vías,

conduzcan al mismo resultado. A este fin, la tutela de la *libertad de establecimiento* ha constituido un terreno ciertamente fértil para la extensión del control jurisprudencial. Según las decisiones de la Corte, el artículo 43 [*ex art.* 52], que tiene efectos directos sobre los ordenamientos nacionales, prohíbe las diferencia de tratamiento fiscal entre sucursales y filiales de sociedades de otros Estados miembros, sea que estén fundadas sobre el criterio de la sede social, de su residencia fiscal o de su forma jurídica.

Se ha destacado además que los artículos 49 [*ex art.* 59] (*libre prestación de servicios*) y 56 [*ex arts.* 67 y 73B] (*libre circulación de los capitales*) del Tratado CEE han sido reconocidos por la Corte desde un carácter fiscal y han ofrecido el puntapié para un examen acerca de la compatibilidad de las legislaciones fiscales nacionales con los principios del derecho comunitario. Por el contrario, precisamente en materia de servicios y a fines de evitarle a las legislaciones fiscales nacionales un violento impacto con el derecho comunitario, la Corte ha encontrado en la *coherencia del régimen fiscal* una justificación plausible a la falta de respeto de los principios de libre circulación de las personas y de los servicios.

Con referencia al correcto funcionamiento del mercado interno, se señala que sobre la base de los artículos 87-89 [*ex arts.* 92-94] del Tratado CEE, la Comisión ejerce un control sobre las *ayudas de los Estados* ya que entre ellas pueden figurar *medidas fiscales*, incluso bajo la forma de facilidades en materia de impuestos directos. En estos casos, las disposiciones del Tratado no poseen un efecto directo; por ende compete exclusivamente a la Corte ejercer el control. La soberanía fiscal de los Estados miembros puede resultar disminuida por el retiro de la proyectada medida fiscal contraria al artículo 87, sea como consecuencia de la inmediata adecuación de la Comisión o de la posterior condena por parte de la Corte de Justicia, adoptada en el sentido del artículo 88 [*ex art.* 93] párrafo 2 de la misma Comisión o de otro Estado miembro.

5. Como he destacado anteriormente, la materia relativa a la imposición directa no esta comprendida entre las competencias de la Comunidad Europea sino que se encuentra reservada a la soberanía exclusiva de cada uno de los Estados miembros.

En ausencia de una disciplina *ad hoc*, del tipo del art. 93 [99] del Tratado CE previsto para los impuestos indirectos, debe hacerse referencia a disposiciones de carácter general contenidas en el Tratado como por ejemplo: el art. 3) let. *h*) que prevé la “aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del Mercado Común”;

los arts. 94 [100] y 95 [100/A], que prevén la competencia del Consejo, deliberando bajo unanimidad, a los fines de adoptar las directivas dirigidas a la aproximación de las legislaciones nacionales que tengan una incidencia directa en la instauración y funcionamiento del Mercado Común; el art. 96 [101], referido a la remoción de las divergencias de las disposiciones internas que falsean las condiciones de competencia y, por último, el art. 293 [220] que tiene como objetivo la eliminación de la doble imposición en las relaciones internacionales. Así, a inicios de los años noventa, los Estados miembros han adoptado algunas importantes disposiciones concernientes a la imposición de los dividendos entre sociedad madre e hija (n. 435/1990), la imposición de las operaciones de reorganización extraordinaria de empresa en ámbito comunitario (n. 434/1990), así como también la eliminación de la doble imposición que surge como consecuencia de los ajustes y rectificaciones de las utilidades entre empresas vinculadas (n. 436/1990) y, en tiempo reciente, la directiva en materia de imposición de intereses y *royalties* entre sociedades madre – hija (n. 49/2003 del 3 de junio del 2003). No obstante, el proceso se ha hecho mucho más difícil en los últimos años a causa de la reticencia de los Estados miembros a ceder a la CE su potestad en materia de impuestos directos, por lo que resulta evidente que se está todavía bien lejos de un real nivel de armonización entre las legislaciones fiscales de cada uno de los Estados miembros, que implicaría una armonización de las bases imponibles y de los sistemas de imposición de las sociedades, así como entre estas últimas y los socios.

En este esquema, se inserta la obra de la Corte de Justicia CE que, aún ante la falta de una norma de carácter general -como lo es el art. 90 [95] del Tratado CE en el sector de los impuestos indirectos- que prohíba las discriminaciones en el ámbito de la imposición directa, ha creado una dirección por la cual si bien es cierto que la imposición directa se encuentra reservada al ámbito de soberanía de los Estados miembros, también es cierto que dichos Estados, en el ejercicio de sus poderes soberanos -tanto aquí como en cualquier otro contexto- deben atenerse a los principios generales del Tratado CE en materia de libertad de circulación de personas, a las cuales se refiere el art. 39 [48]; libertad de establecimiento de las personas físicas y sociedades, art. 43 [52] y 48 [58]; libertad de prestaciones de servicios, a las cuales se refiere el art. 49 [59], y de libertad de circulación de capitales, art. 56 [73B], los cuales son directamente aplicables a los Estados miembros en tutela de los ciudadanos y entes establecidos en la Comunidad y prohíben la adopción de normativas discriminatorias e incluso de mero obstáculo al ejercicio de dichas libertades fundamentales.

Sobre la base de esta dirección, la Corte de Justicia CE, en el arco de casi veinte años, entre 1986 y el 2004, ha emitido treinta y cinco decisiones sobre cuestiones de conformidad al derecho comunitario referido a normas estatales en materia de impuestos directos, de las cuales, seis afrontan el tema de la libertad de circulación de trabajadores dependientes; seis el tema de libertad de establecimiento de los trabajadores autónomos; catorce tratan el tema de libertad de establecimiento de las sociedades; cinco el tema de libertad de prestaciones de servicio; dos (a la cual debe agregarse otra más que aplicó también el principio de libertad de establecimiento) se refieren al tema de libertad de circulación de capitales; y otras dos referidas a materia de fusiones (se trata de *Leer-Bloem* y *Sanders Sport* donde, a decir verdad, no se hace referencia la Tratado CE sino a la directiva 434 de 1990 sobre fusiones). Sobre treinta y cinco decisiones, en seis de ellas ha sido confirmada la validez de la normativa estatal observada mientras que en veintinueve se ha verificado la incompatibilidad de dicha normativa nacional con el derecho comunitario.

En el campo del impuesto a las rentas de las personas físicas (libertad de circulación de los trabajadores dependientes y libertad de establecimiento de los trabajadores autónomos), la Corte afirmó que se prohíbe cualquier forma de discriminación, no solo directa en base a la ciudadanía, sino que también se veta la discriminación indirecta en base a otros criterios como pueden ser la residencia, sobre la cual a menudo se basa la normativa fiscal a los fines de establecer tratamientos fiscales diferenciados, la cual recorre algunas veces la normativa en cuestión atento que, tal cual como resulta formulada y aplicada en concreto, corre el riesgo de operar en perjuicio de los ciudadanos de otros Estados miembros (*Biehl*). Por otra parte, la Corte ha reconocido que, puesto que la situación de residentes y no residentes en el campo fiscal generalmente es distinta, una discriminación en base a la residencia, en principio no resulta incompatible con las normas del Tratado CE (*Schumacker*). No obstante, cuando un no residente se encuentra en una situación objetiva similar al de los residentes, éste debe ser alcanzado por el tributo exactamente de la misma manera como resulta gravado el residente, por lo que resulta prohibida una eventual discriminación en este caso (*Schumacker* y *Wielockx*). La Corte ha confirmado además que la discriminación en perjuicio de los ciudadanos del Estado miembro que sean tratados de manera diversa a los otros ciudadanos del mismo Estado, siendo que se encuentran en la misma situación, (denominada discriminación inversa o *reverse discrimination*) también aparece prohibida por el Tratado (*Asscher*). La Corte afirmó además que la libertad de establecimiento comprende la facultad

de detentar participaciones calificadas en sociedades establecidas en algún otro Estado miembro y, por lo tanto, resulta incompatible con el Tratado un tratamiento fiscal desfavorable de las participaciones detentadas en sociedades no residentes con respecto a aquellas detentadas en sociedades residentes (*Baars y X e Y*). Por último la Corte, al menos con seis decisiones (*Avoir Fiscal, Commerzbank; Halliburton; Futura; Royal Bank of Scotland; Saint Gobain*) estableció el principio según el cual es contrario al Tratado, bajo cualquier aspecto que se presente, el tratamiento más desfavorable previsto por un Estado miembro respecto del establecimiento permanente de una sociedad residente en otro Estado miembro con relación al tratamiento más beneficioso previsto para las sociedades residentes en dicho Estado miembro (como, por ejemplo, la negativa a conceder un crédito fiscal sobre las utilidades, en el caso *Avoir Fiscal*; la no concesión de los intereses sobre una tardía repetición de impuestos, en *Commerzbank*; la negativa a conceder la exención impositiva sobre la transferencia relativa a los bienes del establecimiento permanente, en *Halliburton*; la limitación del derecho de deducir los gastos, en *Futura*; la aplicación de una alícuota impositiva más alta, en *Royal Bank of Scotland*, y la negativa a conceder diversos beneficios fiscales previstos tanto por la normativa fiscal interna como por la disciplina de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, como sucedió en el caso *Saint Gobain*).

De igual manera, la Corte confirmó en este ámbito el principio por el cual la libertad de establecimiento se ejerce también mediante la asunción y gestión de participaciones de control en sociedades residentes en otros Estados miembros, con la consecuencia de que no está consentida la aplicación de un régimen fiscal más desfavorable si se toma en consideración el hecho de que una sociedad residente en un Estado miembro detente participaciones prioritariamente en sociedades residentes en otro Estado miembro (v. *Imperial Chemical Industry*, concerniente a la negativa a otorgar el beneficio de no gravar fiscalmente al grupo a las controladas residentes teniendo en cuenta el hecho de que la holding residente detenta principalmente participaciones en sociedades no residentes), o que sea controlada por una sociedad residente en otro Estado miembro (v. *Metallgesellschaft*, que se refiere a la negativa de excluir de la obligación de pagar anticipos del impuesto a las sociedades en el caso de distribución de utilidades de sociedades residentes a sociedades no residentes; *Lankhorst*, referido a la indeducibilidad de los intereses pasivos pagados por financiamientos concedidas las garantías de la controlante no residente, y *Bosal* que se refiere a la imposibilidad de deducir los costos referidos a las participaciones en sociedades no residentes). La Corte afirmó que el

principio de la paridad de tratamiento implica que debe serle reconocido un beneficio fiscal a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones a las cuales se les reconoce la misma ventaja a las sociedades residentes, aún cuando la fuente de dicho beneficio no sea la normativa interna sino una convención para evitar la doble imposición estipulada por el Estado miembro (*Saint Gobain*).

Solamente dos precedentes podrían haber sido revertidos, de hecho, por decisiones contradictorias posteriores y, por ende, no constituirían derecho comunitario vigente. Se trata de la decisión *Werner*, casi seguramente controvertida por el fallo *Asscher*, y *Daily Mail*, que quizás haya sido revertido, pero que seguramente fuera puesto en discusión por el fallo *Lasteyrie du Saillant*. En estas dos decisiones mencionadas *supra*, la Corte no ha declarado la reversión de los precedentes disconformes e incluso, de manera sorprendente, ni siquiera los ha mencionado. Por ende, cualquier consideración al respecto aparece discutible y -sobre todo en los referente a *Daily Mail*- resulta difícil de deducir conclusiones ciertas.

Sobre el tema de imposición directa y libertad de prestación de servicios, la Corte tuvo oportunidad de intervenir con cinco decisiones en los últimos seis años, donde aplicó la regla general por la cual, toda vez que la aplicación de un régimen fiscal menos favorable que recaer en los sujetos residentes ha sido dispuesto teniendo en cuenta que un determinado servicio proviene de sujetos residentes en otros Estados miembros (v. *Safir*, referida a la imposición de primas de seguro a entes extranjeros con relación a la exención de las primas pagadas a compañías nacionales; *Eurowings*, concerniente a la aplicación de un impuesto patrimonial sobre bienes dados en locación por sujetos no residentes con respecto a la exención impositiva prevista para los bienes dados en locación por sujetos residentes; y *Danner*, referido a la no deducibilidad de las contribuciones de previsión social pagadas a entes extranjeros considerando su posibilidad de deducción cuando estas eran pagas a entes nacionales), o es provisto desde otro Estado miembro (v. *Vestergaard*, el cual hace referencia a la imposibilidad de deducir los gastos por las participaciones en convenios celebrados en otros países miembros, y *Lindman*, concerniente a la no exención impositiva de los premios de lotería organizados en otros Estados miembros), dicho régimen se traduce en una potencial limitación de la libertad de prestaciones de los servicios reconocida a las empresas de los demás Estados miembros, que como tal esta prohibida, aún cuando el único elemento de extranjería este constituido por el lugar de prestación del servicio (v. *Vestergaard*) e inclusive en el interés del usufructuario del servicio y no solo del prestador del mismo (v. *Lindman*).

Por último, en el sector de la libertad de circulación de capitales, la Corte ha verificado la violación del Tratado en todos los casos allí donde la normativa estatal ha tratado en términos fiscalmente más desfavorables aquellas operaciones de inversión efectuadas con empresas no residentes, respecto a operaciones análogas realizadas con empresas residentes, ya sea que se trate de adquisiciones de sumas a mutuo (*Svensson-Gustavsson*), o de inversiones en acciones o cuotas sociales extranjeras (*X e Y, Verkooijnen*).

En general, la Corte ha demostrado que se encuentra presta a intervenir no solo en caso de normativas fiscales restrictivas dictadas por el Estado receptor en tutela de los sujetos residentes, sino también ante el caso de normativas dictadas por el Estado de establecimiento que tienen por objeto desincentivar a sus propios residentes a salir, y establecerse u operar con sujetos residentes en otros Estados miembros, incentivando de esta manera a las empresas extranjeras a operar y establecerse en su propio territorio, por cuanto la libertad de establecimiento se encuentra garantizada en ambas direcciones ya sea con respecto al Estado de origen como al Estado hospedante o receptor y, (agregamos nosotros, puesto que dicha consideración no aparece contenida en las decisiones de la Corte) la prohibición de discriminación opera aún con el fin de vetar formas de concurrencia fiscal desleal en perjuicio de los demás Estados miembros (cfr. *Bosal*, referida a la normativa holandesa que permitía la deducción de costos y pérdidas referidas a participaciones en sociedades residentes mientras la negaba para los costos y pérdidas derivadas de participaciones en otros Estados miembros; *Baars*, concerniente a la normativa fiscal holandesa que preveía la exención impositiva al patrimonio por las participaciones en sociedades residentes, pero no para aquellas participaciones en sociedades no residentes, y *Verkooijnen*, que hace referencia también a la normativa fiscal holandesa que preveía la exención del impuesto a las rentas provenientes de participaciones en sociedades residentes, mientras no la otorgaba para aquellas provenientes de sociedades no residentes).

En fin, la Corte ha establecido la absoluta compatibilidad entre derecho comunitario y convenciones bilaterales contra la doble imposición, reconociendo la libertad de los Estados de acordar convencionalmente los criterios para el reparto de la respectiva potestad tributaria y la eliminación de la doble imposición de conformidad a las reglas comunes de la praxis internacional y la legitimidad del método del crédito de impuesto limitado para la eliminación de la doble imposición a las rentas, mediante la renuncia del Estado de residencia a aplicar su propio impuesto a las rentas imponibles en el Estado de la fuente (*Gilly*).

En cuanto concierne a las posibles justificaciones de la normativa fiscal contraria al Tratado, la Corte ha considerado esencialmente tres: la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal, la exigencia de evitar la erosión o pérdida de la base imponible y la reducción del gasto, y la exigencia de prevenir el riesgo de evasión fiscal. En una sola ocasión (*Bachmann*), la Corte sostuvo que la normativa fiscal discriminatoria se encontraba justificada, en el plano de la coherencia del sistema fiscal, en cuanto, en cabeza del mismo sujeto, subsistía un nexo directo entre la desventaja fiscal (no deducibilidad de las contribuciones de previsión social pagados a entes extranjeros) y una correspondiente ventaja fiscal (la no imposición de las respectivas rentas obtenidas por los entes en cuestión). En todos los demás casos donde se propuso la problemática, la Corte ha rechazado el argumento de la coherencia por ausencia de un nexo directo en cabeza del mismo sujeto (v. *X e Y; Imperial Chemical; Industry; Baars*), con respecto al mismo impuesto (v. *Asscher*), puesto a nivel de la normativa nacional (no así trasladado a otro nivel, diverso, como lo son las convenciones bilaterales para evitar la doble imposición, fundadas en la reciprocidad y aplicables, en general, a todos los sujetos residentes en ambos Estados contrayentes, como mero efecto indirecto de estas últimas – v. *Wielockx*). Con respecto a la exigencia de evitar la erosión de la base imponible, según la Corte, esta no constituye un motivo imperativo de interés general idóneo para justificar, en vía de principio, una normativa fiscal contraria al Tratado (v. *Imperial Chemical Industry*). En cuanto se refiere a la exigencia de prevenir el riesgo de evasión, la Corte si bien reconoce que en abstracto esta puede operar, en principio, como causa de justificación, en los hechos, en todas sus decisiones excluyó que esta causa fuese aplicable concretamente al caso particular, en base al principio por el cual una normativa fiscal de aplicación general no se encuentra circunscripta de manera tal que se aplique segura y solamente al hecho elusivo del impuesto, dicha causa resulta inválida (v. *Avoir Fiscal; Lankhorst*).

En general, las decisiones de la Corte de Justicia CE son claras y rigurosas, en el sentido que individualizan las normas jurídicas en controversia, exponen con precisión los hechos relevantes a los fines de la sentencia, y aplican de manera pertinente los principios de derecho, dando una respuesta precisa a los requerimientos expuestos por el juez a quo. Un fuerte límite reside con respecto a los precedentes, en el sentido que en este caso la Corte no siempre es precisa, completa y, sobre todo, explícita, cuando en realidad sería necesario conocer sí, y en que medida, un precedente suyo aparece confirmado (*affirmed*), diverso (*distinguished*) o

revertido (*reversed*), dicho límite encuentra tal vez una de sus causas en el hecho de que muchos jueces que la componen no provienen de la extracción del *common law*.