

# **Situaciones tributarias internas y Derecho de la UE: nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE**

**Por**

**Adolfo Martín Jiménez**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

**Sumario:** El artículo estudia varias líneas de jurisprudencia, fundamentalmente, tributaria del TJUE, relativas a la obligación de interpretación del Derecho nacional de acuerdo con el Derecho de la UE, sobre situaciones internas y discriminación a la inversa, o sobre efecto indirecto del Derecho de la UE. Todas ellas se estudian en relación con un supuesto específico: los efectos que producen en situaciones no cubiertas por el Derecho tributario de la UE. Estas líneas tienen importantes efectos en el campo del Derecho tributario en relación con normas que tratan de igual manera situaciones incluidas y no incluidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE, normas que discriminan en relación con situaciones internas o normas que aplican el Derecho de la UE fuera de su campo natural de aplicación. El artículo realiza propuestas para eliminar las distorsiones que estas distintas líneas de jurisprudencia causan y que son importantes desde distintos ángulos: la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales que tratan de igual forma situaciones cubiertas y no cubiertas por el Derecho de la UE o de las normas nacionales que extienden los efectos de las Directivas fuera de su ámbito natural de aplicación, la interpretación y aplicación de las libertades fundamentales o de las normas de ayudas de estado del TFUE, la interpretación y aplicación del IGIC Canario, la interpretación y aplicación de normas con efectos hacia terceros Estados o incluso los aspectos procesales de la cuestión prejudicial y el control del TJUE de las cuestiones prejudiciales que se le plantean.

**Abstract:** The article considers several lines of case law of the ECJ on the obligation of consistent interpretation, on internal situations / reverse discrimination and indirect effect of EU law. All of them are studied in connection with a specific situation: the effects EU law has outside its natural field of application. These lines of case law have important practical effects in the field of tax law, especially with regard to tax norms that treat in the same manner situations covered and excluded from the scope of EU law, norms that discriminate against internal situations (reversed discrimination) or norms that overimplement EU law (outside its field of application). The article makes proposals to eliminate the distortions that the case law of the ECJ produces that are important from different angles: the interpretation and application of domestic tax laws which give the same treatment to situations covered and excluded from the scope of EU law, the overimplementation of Directives through domestic norms, the application of the four freedoms and the state aid rules in the TFUE or the use of the latter to

1

eliminate reverse discrimination, the interpretation and application of indirect taxation in the Canary Island, the interpretation and effects of some tax norms vis-a-vis third countries or even the ECJ's docket.

**Palabras clave:** Interpretación y aplicación del Derecho tributario nacional en relación con el Derecho tributario de la UE – Efectos del Derecho de la UE sobre el Derecho nacional en ámbitos no incluidos dentro del radio de acción del Derecho de la UE: obligación de interpretación conforme, situaciones internas y discriminación inversa y efecto indirecto del Derecho de la UE – Libertades fundamentales y ayudas de estado en relación con la discriminación inversa – Cuestión prejudicial—Terceros Estados – Islas Canarias.

## 1. Introducción

El presente trabajo nació de una manera un tanto peculiar, en concreto, releendo la STJUE *ICI*<sup>1</sup> que, como se recordará, se refería a una normativa tributaria británica que regulaba de igual manera la tenencia de participaciones en filiales de la UE y de fuera de la UE y se estimaba que podía vulnerar la libertad de establecimiento. Realmente, lo que despertó nuestra curiosidad fueron las conclusiones del TJUE relativas a la situación excluida del ámbito del Derecho de la UE (las participaciones en filiales de Estados terceros): en el ámbito no cubierto por el Derecho de la UE, el juez nacional no tiene ni la obligación de dejar inaplicada la norma nacional o de interpretar la misma de conformidad con el Derecho de la UE. La conclusión del TJUE podía parecer intuitivamente lógica, pero se nos planteó si resultaba consistente con otras líneas jurisprudenciales en las que el TJUE se ocupa de las situaciones internas y los efectos del Derecho de la UE sobre ellas<sup>2</sup>. ¿Era consistente esta doctrina con la jurisprudencia del TJUE que mantiene el efecto indirecto del Derecho de la UE fuera de su campo natural de aplicación cuando el legislador nacional aplica una idéntica regulación a las situaciones internas y a las situaciones cubiertas por el Derecho de la UE? ¿Es consistente la doctrina del efecto indirecto cuando aplica el Derecho de la UE en

---

<sup>1</sup> Vid. la STJUE de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, párra. 34 (en adelante, citada como “*ICI*”).

<sup>2</sup> Por situación interna nos referimos a aquéllas que están fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Es frecuente que las normas tributarias no distingan en su regulación entre situaciones internas y situaciones cubiertas por el Derecho de la UE. En algunos casos, la regulación uniforme de ambos tipos de situaciones puede resultar injustificada, sobre todo, cuando se realiza una extensión artificial del ámbito de aplicación de una norma nacional para evitar cualquier conflicto con las libertades fundamentales del TFUE sin que ello sea necesario. Un ejemplo particular de este tipo de norma es el relativo a las operaciones entre partes vinculadas del art. 16 TRLIS en las que no se distingue entre operaciones nacionales o internacionales, probablemente de una manera injustificada, vid., por ejemplo, a estos efectos, nuestro trabajo “Transfer Pricing and EU Law Following the ECJ Judgement in *SGI*”, *Bulletin for International Taxation* vol. 64, n. 5, 2010, p. 271 y ss. El presente trabajo no se ocupa de este tipo de casos y su crítica, sino, más bien, de los efectos que puede producir el Derecho de la UE sobre normas nacionales que regulan de manera idéntica situaciones cubiertas por el Derecho de la UE y otras que no lo están.

algunas situaciones internas pero excluye otras (v.gr. la específica de las Islas Canarias en el Impuesto General Indirecto Canario o las situaciones que afectan a terceros Estados)? Y, de manera más general, ¿plantea algún problema esta doctrina si la comparamos con la relativa a las situaciones internas en general o a las situaciones internas y a las normas tributarias? Son cuestiones que inmediatamente nos planteamos y que este trabajo pretende abordar.

En realidad, dentro de las situaciones del Derecho nacional no cubiertas por el Derecho de la UE --‘situaciones internas’-- se podrían distinguir dos sub-tipos, aquéllas referidas a la dimensión exterior o extracomunitaria, por afectar a relaciones con terceros Estados o territorios en los que no se aplica el Derecho de la UE, y aquéllas que son, en puridad, ‘internas’ a los Estados miembros. En el mundo tributario, es frecuente encontrar normas que regulan de igual forma la situación intracomunitaria y la relativa a terceros Estados, de manera que las situaciones internas en sentido estricto presenten algún tipo de diferencia con aquéllas<sup>3</sup> (tampoco será infrecuente encontrar una regulación uniforme de la situación intracomunitaria e interna y una diferenciación de la situación relativa a terceros Estados). Además, como tendremos ocasión de exponer, la segmentación de la situación interna en dos sub-grupos --‘interna’ en sentido estricto y ‘externa’, por afectar a terceros Estados o territorios donde no se aplica el Derecho de la UE— puede tener un cierto sentido, ya que no siempre la jurisprudencia del TJUE ha tratado ambos de manera completamente uniforme. Y, lógicamente, cabe plantearse si este tratamiento dispar de dos situaciones internas tiene alguna lógica.

La estructura de la presente contribución responde, en consecuencia al planteamiento explicado. En un primer momento (epígrafe 2) este trabajo se ocupa de exponer la doctrina clásica sobre los efectos del Derecho primario de la UE en relación con las normas nacionales que regulan cuestiones comprendidas y excluidas del ámbito de aplicación del Derecho de la UE, para, acto seguido, considerar o ponderar la doctrina del TJUE sobre situaciones internas, la denominada jurisprudencia *Guimont*<sup>4</sup> y su aplicación en el ámbito tributario. Este epígrafe se cierra examinando la doctrina de la interpretación conforme del Derecho nacional con el Derecho (primario) de la UE. Entre estas tres líneas jurisprudenciales, como se observará, existen algunas asimetrías que pretendemos poner de manifiesto, al mismo tiempo, criticaremos la conexión que se ha

---

<sup>3</sup> Así ocurre, por ejemplo, con el art. 21 ó 22 TRLIS, relativos a la eliminación de la doble imposición para participaciones en beneficios o plusvalías (el primero) o por rentas obtenidas por los establecimientos permanentes en el extranjero (el segundo). Lógicamente, la regulación diferenciada de la situación comunitaria con respecto a la interna en sentido estricto podría generar vulneraciones de las libertades fundamentales injustificadas. En este sentido, la Comisión Europea ha abierto recientemente un procedimiento de infracción contra España en relación con el art. 21 TRLIS (vid. Memo/13/583, de 20 de junio de 2013).

<sup>4</sup> STJUE de 5 de diciembre de 2000, *Guimont*, Asunto C-448/98 (en adelante, “*Guimont*”).

establecido, como medio para eliminar la discriminación inversa, entre las libertades fundamentales y el régimen de ayudas de Estado en *Regione Sardegna*<sup>5</sup>.

En este contexto resulta preciso, además, estudiar otra de las líneas clásicas de jurisprudencia del TJUE sobre situaciones interiores / discriminación inversa y que afectan al Derecho secundario, en concreto, la llamada doctrina *Dzodzi*,<sup>6</sup> y, en el ámbito tributario, *Leur-Bloem*<sup>7</sup>, y comparar sus efectos con el resto de tendencias identificadas con anterioridad. A ello se dedica el epígrafe 3 de este trabajo. En él, se presta también atención al análisis del Auto del TJUE *Club Náutico de Gran Canaria*<sup>8</sup> como excepción a la doctrina *Dzodzi* o *Leur-Bloem*.

Si bien se van ofreciendo conclusiones parciales sobre lo que se consideran cuestiones problemáticas de cada una de las líneas jurisprudenciales estudiadas, en el epígrafe 4 se sintetiza de manera global por qué razón, a nuestro juicio, es necesario ajustar o uniformar todas ellas.

Como hemos matizado, esta contribución considera también un tipo de situación interna específica, los casos relativos a terceros Estados, con respecto a los cuáles ha existido alguna decisión peculiar que justifica su individualización con respecto a otras situaciones internas. Lógicamente, y conviene precisar este punto desde el principio, nos estamos refiriendo a casos que no caigan dentro del ámbito de aplicación del Acuerdo sobre el EEE o de la libre circulación de capitales y pagos, ya que esta libertad, como se deriva de la jurisprudencia del TJUE, resulta aplicable, con algunos matices, en relación con Estados no pertenecientes a la UE o al EEE<sup>9</sup>. Muy probablemente, la falta de madurez de la jurisprudencia del TJUE

---

<sup>5</sup> STJUE de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio di Ministri v. Regione Sardegna*, C-169/08 (en adelante, "*Regione Sardegna*").

<sup>6</sup> STJUE de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, Asuntos Acumulados C-297/88 y C-197/89 (en adelante, "*Dzodzi*").

<sup>7</sup> STJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (en adelante, "*Leur-Bloem*").

<sup>8</sup> Auto de 16 de abril de 2008, *Club Náutico de Gran Canaria*, Asunto C-186/07 (en adelante, "*Auto Club Náutico de Gran Canaria*").

<sup>9</sup> Vid., por ejemplo, la Sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation 2*, Asunto C-35/11, que parece abrir una interpretación menos restrictiva de la libertad de movimiento de capitales en relación con terceros países, ampliando, en consecuencia, el radio de acción de la misma. En esta sentencia, el TJUE concluyó que esta libertad admite que una sociedad residente en un Estado miembro que posee una participación en una sociedad residente en un tercer país que le confiera una influencia real en las decisiones de esta última sociedad y le permita determinar sus actividades puede invocar el artículo 63 TFUE para cuestionar la conformidad con el Derecho de la Unión de una legislación de dicho Estado miembro relativa al tratamiento fiscal de dividendos de origen extranjero que no se aplica exclusivamente a las situaciones en las que la sociedad matriz ejerce una influencia determinante en la sociedad que distribuye los dividendos (párra. 99-104). Como es sabido, hasta ese momento, las situaciones de influencia real en relación con la toma de participación en el capital de sociedades venían siendo consideradas desde la óptica de la libertad de establecimiento, y, en consecuencia, allí donde se diera una situación fáctica de adquisición de una participación sustancial por una sociedad residente en la UE en una filial no residente en la UE o, al revés (matriz no UE que adquiriría participaciones sustanciales en filiales UE), el TJUE excluía el efecto del Derecho de la UE. Esta jurisprudencia, como cabe intuir, supone una ampliación considerable de los efectos de la libre circulación de capitales en relación con terceros países, y en especial, en el ámbito tributario, ya que

sobre la aplicación de la libre circulación de capitales en relación con terceros Estados hasta el cambio operado por *Test Claimants in the FII Group Litigation 2* ha influido notablemente en el tratamiento dispar que a este subgrupo de situaciones internas se ha dado por el TJUE, singularmente en dos decisiones que comentaremos con detalle, *ICI* y *KBC*<sup>10</sup>. Como se observará, es cuestionable que esta situación de tratamiento dispar de dos grupos de situaciones internas deba mantenerse en el futuro.

## 2. La relación del Derecho primario de la UE con las ‘situaciones internas’

### 2.1. Primacía del Derecho de la UE, obligación de inaplicación de las normas nacionales contrarias al Derecho de la UE y situaciones internas

La idea de que el Derecho de la UE sólo produce efectos dentro de su ámbito natural de aplicación no requiere un gran desarrollo por su obviedad. Sin embargo, sí que demanda una mayor explicación la relación entre el Derecho de la UE y las normas nacionales cuyo ámbito de aplicación no coincide con el propio del Derecho de la UE. Allí donde una norma nacional regula conjuntamente una situación con una dimensión intracomunitaria e interna (ya sea interior en sentido estricto o externa por afectar a territorios o Estados con respecto a los que no se aplica el Derecho de la UE), la contravención por la misma de alguna libertad fundamental del TFUE sólo proyecta sus efectos en el ámbito intracomunitario (o intra EEE, si estamos en el ámbito de este acuerdo). Es decir, no presenta dudas que, en estos casos, el principio de primacía del Derecho de la UE<sup>11</sup> y la obligación

---

sólo las normas que pretendan regular el ‘acceso al mercado comunitario’ podrán ser excluidas del ámbito de la libre circulación de capitales (por más que, como es sabido, las exigencias imperativas no sean idénticas en las situaciones relativas a terceros Estados y las comunitarias, como se deriva también de la jurisprudencia del TJUE). Sobre la contradictoria jurisprudencia del TJUE en esta materia hasta *Test Claimants 2*, C-35/11, vid., por ejemplo, Snell, “Free Movement of Capital: Evolution as a Non-Linear Process”, en Craig / De Burca, *The Evolution of EU Law (2nd Edition)*, Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 547; Smit, *EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, o, nuestro trabajo, Martín / Calderón, “La jurisprudencia del TJUE”, epígrafe 6.2.8., en Carmona (dir.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Valencia: Ciss, 2013. Vid. sobre la potencialidad de la libre circulación de capitales para casos donde no se aplique la libertad de establecimiento a sociedades no constituidas en la UE pero con sede de dirección en territorio comunitario, la Opinión de 7 de noviembre de 2013 del AG Cruz Villalón en *Kronos*, C-47/12 (el caso no está aún decidido por el TJUE).

<sup>10</sup> Auto del TJUE de 4 de junio de 2009, *KBC*, C-499/07.

<sup>11</sup> Son muchas las contribuciones sobre este principio clásico del Derecho de la UE en la doctrina, a título de ejemplo, entre las de mayor interés, podemos citar las siguientes: De Witte, “Direct Effect, Supremacy, and the Nature of the Legal Order”, en Craig / De Búrca, *The Evolution of EU Law*, Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 177 y ss. (actualizada en la segunda edición de este libro de 2011); Prechal, “Direct Effect, Indirect Effect, Supremacy and the Evolving Constitution of the European Union”, en Barnard (ed.), *The Fundamentals of EU Law Revisited: Assessing the Impact of the Constitutional Debate*, Oxford: Oxford University Press; Alonso García, *Sistema jurídico de la UE*, Cívitas: Madrid, 2010, p. 253-268; Avbelj, “Supremacy or Primacy of EU Law – (Why) Does it Matter?”, *European Law Journal* vol. 17, n. 6, 2011, pp. 744-763.

de inaplicación de la norma nacional derivada de *Simmenthal*<sup>12</sup> sólo juegan en el ámbito cubierto por el Derecho de la UE<sup>13</sup>. No obstante, los efectos específicos de la obligación de inaplicación y, si la norma nacional continúa teniendo vigencia en relación con las situaciones no cubiertas por el Derecho de la UE o, por el contrario, se considera inválida a todos los efectos (recuérdese que invalidez o inaplicación no equivale a nulidad en el Derecho de la UE<sup>14</sup>), es una cuestión que corresponde regular al Derecho nacional<sup>15</sup>. Por ello, las consecuencias de la

---

<sup>12</sup> STJUE de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77, párra. 17.

<sup>13</sup> Así, lo afirma, por ejemplo, el Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento Español de 14 de febrero de 2008, nº E 1/2007, p. 33: “Es decir, el Derecho europeo desplaza a la norma nacional pero no la elimina necesariamente pues ésta puede seguir siendo de aplicación a otros supuestos en los que no entra en conflicto” (en sentido similar, vid. p. 52 del mismo Informe). Y, dentro de la doctrina, de forma bastante ilustrativa, De Witte, “Direct Effect, Supremacy, and the Nature of the Legal Order”, en Craig / De Búrca, *The Evolution of EU Law*, Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 190, describe los efectos de la obligación de inaplicación del Derecho nacional contrario a las normas de Derecho de la UE:

“A national rule, which is set aside for being inconsistent with Community law, is inoperative only to the extent of this inconsistency; the rule may continue to be applied to cases where it is not inconsistent, or to cases which are not covered by the Community norm (for instance, restrictions of the rights of non-EU citizens), and it may fully apply again if and when the Community norm ceases to exist . . . Yet, disapplication is only a minimum requirement. Whether national courts can, and must, go beyond this and offer a more incisive remedy depends on domestic law and on the particular configuration of each case. Thus national courts will usually annul individual administrative measures based on a national statute conflicting with EC law, whereas the statute itself is not subject to annulment (although that might perhaps be desirable for the sake of legal certainty)” (la misma cita se ha mantenido en la 2ª Edición de este trabajo, de 2011, en la p. 341).

En un sentido similar se pronuncian Ritter, “Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234”, *European Law Review* vol. 31/2006, p. 698 (“The national judge should disapply the national law in cross-border situations but the national law remains valid in purely internal situations”), o Sawyer, “The Principle of ‘interprétation conforme’: How Far Can or Should National Courts Go when Interpreting National Legislation Consistently with European Community Law”, *Statute Law Review* vol. 28, n. 3, 2007, p. 166 (“there are limits to the principle of supremacy of Community law. It is worth noting that the ECJ does not say that where a national law is found to be inapplicable because of its incompatibility with EC law, that national law must be annulled. Nor does a finding of its incompatibility prevent the application of that law in situations falling outside the scope of EC law”).

<sup>14</sup> STJUE de 19 de noviembre de 2009, *Filipiak*, C-314/08, párra. 82: “En virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, el juez nacional debe resolver el conflicto entre una disposición de Derecho nacional y otra del Tratado directamente aplicable mediante la aplicación del Derecho comunitario, dejando inaplicada cualquier disposición contraria de la legislación nacional, y no mediante la declaración de nulidad de la disposición nacional contraria, ya que corresponde a cada Estado miembro determinar las competencias de sus tribunales en este sentido”.

<sup>15</sup> De Witte, “The Impact of *Van Gend en Loos* on Judicial Protection at European and National Level: Three Types of Preliminary Questions” en “50 Anniversary of the Judgement in *Van Gend en Loos*, Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la UE, 2013, p. 99-100, apunta, con gran sagacidad, que, cada vez más, los tribunales de los Estados miembros preguntan al TJUE como proceder o dotar de efectos al Derecho de la UE en su propio ordenamiento, cuestión que guarda una relación íntima con el efecto directo del Derecho de la UE, pero que el TJUE ha evitado hasta este momento

declaración de incompatibilidad de una norma nacional con el Derecho de la UE pueden variar de un Estado a otro. Al mismo tiempo, no siempre los jueces nacionales han apreciado en su correcta dimensión los pronunciamientos del TJUE y sus efectos sobre el Derecho nacional, de manera que, en ocasiones, proceden a declarar nula la norma nacional en su totalidad y, en consecuencia, la hacen inaplicable incluso para las situaciones no cubiertas por el Derecho de la UE<sup>16</sup>.

En el campo tributario, los pronunciamientos del TJUE o las opiniones de los Abogados Generales en esta materia han presentado diferencias de matiz. Así, por ejemplo, de la STJUE *ICI*, párra. 34-35, se deriva con claridad que la obligación de inaplicación de la norma nacional sólo se extiende al ámbito cubierto por el Derecho de la UE<sup>17</sup>. De manera similar, la STJUE de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, concluyó que la norma sobre subcapitalización nacional cuestionada sólo vulnera el Derecho de la UE en circunstancias donde fuera aplicable la libertad de establecimiento, pero no lo hace allí donde la situación de hecho esté fuera del ámbito de aplicación de esta libertad<sup>18</sup>. En este caso, las consideraciones que hizo el TJUE sobre restitución de

---

desarrollar, precisamente para salvaguardar la división de competencias entre el TJUE y los tribunales de los Estados miembros.

<sup>16</sup> Ritter, *op. cit.*, p. 698, proporciona el ejemplo de la reacción en los tribunales franceses a la STJUE de 14 de julio de 1988, *Smanor*, C-298/87. En realidad, Ritter utiliza este ejemplo para poner de manifiesto que, cuando los tribunales nacionales preguntan al TJUE, suele ser porque pretenden dar un cierto efecto a su respuesta, incluso en situaciones de ‘discriminación inversa’, donde a priori el Derecho de la UE no resulta de aplicación de manera directa.

<sup>17</sup> En la STJUE de 16 de julio de 1998, *ICI v. Colmer*, Asunto C-264/96, párra. 34-35, al ser preguntado si el Derecho de la UE tenía algún efecto en una norma nacional que era aplicada a sociedades que mantenían participaciones en entidades de Estados terceros, esto es, no residentes en la UE y que, al mismo tiempo, mantenían participaciones en filiales comunitarias, el TJUE contestó que:

“Así pues, procede señalar que, cuando el litigio sometido al Juez nacional se refiere a una situación ajena al ámbito de aplicación del Derecho comunitario, éste no obliga a dicho Juez a interpretar su legislación en un sentido conforme al Derecho comunitario ni a dejar de aplicar dicha legislación. En el caso de que una misma disposición debiera dejar de aplicarse en una situación comprendida dentro del ámbito del Derecho comunitario, aun cuando pueda aplicarse a una situación que no entre dentro de dicho ámbito, correspondería al órgano competente del Estado de que se trate suprimir tal inseguridad jurídica en la medida en que pueda lesionar los derechos que se deriven de normas comunitarias.

De ello resulta que, en circunstancias como las del litigio principal, el artículo 5 del Tratado no obliga al Juez nacional a interpretar su legislación en un sentido conforme con el Derecho comunitario ni a dejar de aplicar esa legislación en una situación ajena al ámbito de aplicación de éste”.

<sup>18</sup> Las conclusiones del TJUE en este caso, párra. 97-102, son más que dudosas: ¿por qué razón el préstamo entre dos sociedades de un grupo societario que no tienen relación de participación entre ellas cae en el ámbito de la libertad de establecimiento y no la libre prestación de servicios o capitales? Al considerar que este tipo de préstamos, cuando las dos sociedades comunitarias están controladas por matrices extracomunitarias, caen en el ámbito de la libertad de establecimiento se está dejando fuera del Derecho de la UE un buen número de situaciones sin demasiada justificación y sin consideración de la libertad individual, de cada sujeto, interviniente en el caso. Es uno de los

lo indebidamente pagado en vulneración de la libertad de establecimiento se limitan implícitamente ‘a la parte de la norma’ que vulnera el Derecho de la UE, pero no son extrapolables a la ‘otra parte’ que proyecta sus efectos sobre situaciones no amparadas por tal libertad. Por su parte, la reciente Opinión del AG Jääskinen de 24 de octubre de 2013, en *Felixstowe*, C-80/12, párra. 64, asume que la solución definitiva de esta cuestión corresponde al Derecho nacional, no siendo inconcebible que se suprima la vulneración del Derecho de la UE por inaplicación de la normativa nacional para la situación cubierta por el Derecho de la UE y no para la situación extracomunitaria<sup>19</sup>. Mientras *ICI* y *Thin Cap* se mueven en la línea más clásica sobre efectos del principio de primacía, la Opinión del AG resalta que el problema de los efectos del Derecho de la UE sobre el Derecho interno, cuando éste regule de forma idéntica situaciones comunitarias y otras fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE, corresponde solucionarlo al ordenamiento nacional.

En otros casos, que afectan a lo que hemos denominado situaciones externas (como sub-grupo de las internas en sentido amplio), el TJUE se ha limitado a declarar que la dimensión ‘extracomunitaria’ está fuera del ámbito de la libertad considerada, sin pronunciarse acerca de la inaplicación de la norma nacional y sus consecuencias en el ámbito cubierto por el Derecho de la UE, lo cual contrasta con la posición adoptada en situaciones de discriminación inversa a las que más abajo nos referiremos. Así ha ocurrido en las sentencias donde el TJUE concluyó que era aplicable la libertad de establecimiento y no la libre circulación de capitales en situaciones de hecho que afectaban a terceros Estados, y, en consecuencia, estaban fuera del ámbito de aplicación de la primera *ratione loci*<sup>20</sup>. En estas decisiones, no

---

numerosos problemas que plantea el llamado enfoque de la libertad predominante que el TJUE ha seguido en bastantes de sus decisiones, aunque una crítica al mismo no es el objeto del presente trabajo. Nótese, además, que, sobre este punto, existen importantes diferencias entre las conclusiones del TJUE y el AG Geelhoed, a pesar de que este último sigue también la doctrina de la libertad predominante. Compárese, además, este caso con la solución que dio el AG Cruz Villalón en su Opinión en *Kronos*, C-47/12. En general, para una crítica a la jurisprudencia del TJUE en materia de libre circulación de capitales, vid. Smit, *op. cit.*, especialmente el capítulo 6.

<sup>19</sup> “Si esto es o no jurídicamente posible incumbe al Derecho nacional: el Derecho de la Unión no exige que las libertades fundamentales distintas de la libre circulación de capitales se extiendan a personas de terceros países” (párra. 64 Opinión del AG en *Felixstowe*). Repárese que la opción de inaplicación en la situación intracomunitaria cubierta y mantenimiento de la vigencia de la norma en la dimensión extracomunitaria no cubierta por una libertad es la que mejor se acomoda también a la jurisprudencia del TJUE en el sentido de que las exigencias imperativas de interés general pueden tener un distinto significado en el contexto intracomunitario, por un lado, y extracomunitario, por otro, vertida fundamentalmente en asuntos relativos a la libre circulación de capitales o las libertades consagradas en el Acuerdo del EEE, vid., por ejemplo, las SsTJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket / A*, C-101/05; de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund NV*, C-194/06; de 28 de octubre de 2010, *Rimbaud*, C-72/09; de 10 de febrero de 2011, *Haribó*, C-346/08 y C-437/08; Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de febrero de 2011, *Haribo* y *Salinen*, C-436/08 y C-437/08.

<sup>20</sup> Vid., por ejemplo, el Auto de 10 de mayo de 2007, *Lasertec*, C-492/04; Auto de 6 de noviembre de 2007, *Stahlwerk Ergste Westing*, C-415/06; la STJUE de 24 de mayo de 2007, *Hölbock*, C-157/05 (aunque ésta decisión excluye la aplicación en la dimensión extracomunitaria tanto de la libertad de establecimiento como la libre circulación de capitales).

consideró el TJUE si la norma nacional, en su dimensión intracomunitaria, podía vulnerar el Derecho de la UE al no estar la situación de hecho comprendida dentro de su ámbito de aplicación y ello, insistimos, a pesar de que la legislación nacional también producía efectos en ámbitos materiales cubiertos por el Derecho de la UE<sup>21</sup>.

Por consiguiente, a priori, y salvando los matices apuntados en párrafos anteriores, de la jurisprudencia del TJUE se puede derivar con relativa claridad que la declaración de invalidez de la norma nacional en situaciones cubiertas por el Derecho de la UE no tiene que afectar a las no incluidas en su ámbito de aplicación<sup>22</sup>, salvo que el Derecho nacional regule otras consecuencias. Esto es, sólo si el Derecho nacional así lo impone, podrá la norma anularse también en ambas dimensiones, la cubierta por el Derecho de la UE y excluida de su ámbito de aplicación, al mismo tiempo. La cuestión no es baladí ya que, en función de la postura que se adopte, se podría estar ampliando o recortando el derecho a la devolución de ingresos indebidos de los contribuyentes: en el primer caso, tal derecho abarcaría sólo las situaciones intracomunitarias (como ocurría en la STJUE *Thin Cap*), mientras que, en el segundo, la devolución de ingresos indebidos tendría efectos en situaciones en las que el Derecho de la UE no es aplicable, comprometiendo, a nuestro juicio, en exceso la soberanía y los presupuestos de los Estados miembros.

En este contexto, sin embargo, no está demasiado claro si el principio comunitario de seguridad jurídica puede suponer obligaciones reforzadas para los Estados miembros incluso en situaciones internas no cubiertas por el Derecho de la UE

---

<sup>21</sup> Como ya apuntamos en la introducción, los efectos de esta línea jurisprudencial han quedado limitados, aunque no completamente anulados, por la jurisprudencia *Test Claimants 2*.

<sup>22</sup> La propia jurisprudencia del TC español o el Consejo de Estado se han alineado con esta posición. En primer lugar, por ejemplo, la STC 145/2012 insiste en la obligación de ‘inaplicar’ la ley española contraria al Derecho de la UE, sin pronunciarse sobre si ello comporta la invalidez o nulidad de la ley nacional, aunque los efectos y la idea que subyacente a los fundamentos jurídicos de esta STC se aproximen a los propios de estas categorías al trasladar al caso del Derecho de la UE la doctrina propia del recurso de amparo por aplicación de normas inconstitucionales (esto es, el TC emplea la misma doctrina para normas inaplicables por vulnerar el Derecho de la UE que a las normas inválidas por violar la constitución, sin otorgar relevancia a las diferencias entre uno y otro caso, vid. sobre esta sentencia, Arroyo Jiménez, “Hacia la normalización constitucional del Derecho de la UE (A propósito de la STC 145/2012, de 2 de julio)”, *Revista de Derecho Europeo* n. 45, enero-marzo 2013, pp. 139, en especial, p. 155-156; o, desde una perspectiva más amplia, vid. Sarmiento, “Reinforcing the (domestic) constitutional protection of primacy of EU law”, *Common Market Law Review* vol. 50, 875 y ss.). En segundo lugar, el *Informe del Consejo de Estado sobre la Inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento Español* de 14 de febrero de 2008, N° E 1/2007, p. 223, sobre esta cuestión, aclara: “Con independencia de que la vulneración del Derecho comunitario por la ley nacional determine su inconstitucionalidad, su invalidez o su ineficacia, lo cierto es que el sistema vigente no establece mecanismo alguno para la eliminación erga omnes de la ley contraria [al Derecho de la UE]”, el mismo Informe, en la p. 232 y p. 252 y ss., confirma que no puede identificarse plenamente declaración de incompatibilidad con el Derecho de la UE y nulidad (si bien en ciertos casos, una norma reglamentaria puede declararse nula por incompatibilidad con el Derecho de la UE) o que la inaplicación de la ley por el juez nacional nada dice sobre la validez de la misma, sino, más bien, sobre su eficacia.

(“situaciones internas”, en su dimensión exterior o interior). De *ICI* se deriva que la aplicación de la norma nacional, en los aspectos que afectan a la situación no cubierta por el Derecho de la UE, por imperativo del principio de cooperación leal del art. 4.3. TFUE, sólo podrá verse comprometida allí donde pudieran verse afectados los derechos derivados del ordenamiento de la UE<sup>23</sup>. En realidad, en este punto *ICI* puede interpretarse como un llamamiento al Ejecutivo o Legislativo de los Estados miembros de modificación de la norma afectada por el Derecho de la UE, y no tanto como un mandato al juez nacional de dejar inaplicada la norma en cualquier situación, entre ésta o no dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Sobre este punto son aclaratorias, por ejemplo, las conclusiones de la STJUE de 4 de junio de 2002, *Comisión / Portugal*, C-367/98, párra. 40 y 41, en las que, frente a las alegaciones de Portugal en el sentido de que la prohibición que afectaba a inversores de la UE y extracomunitarios de adquirir acciones por encima de un determinado porcentaje en empresas portuguesas se interpretaba por la administración como que afectaba sólo a los segundos y no a los primeros, el TJUE respondió que tal situación no podía mantenerse, ya que lo más procedente era modificar la norma nacional para aclarar su ámbito de aplicación, de manera que no se generara incertidumbre alguna para los titulares de derechos ‘comunitarios’<sup>24</sup>. El pronunciamiento de esta sentencia, referido, como en *ICI*, a una situación en la que la norma nacional regula de igual manera casos comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE y otros que no lo están, entronca con la tradicional jurisprudencia del TJUE sobre la relación entre los principios de primacía y de seguridad jurídica, dentro de la que cabe integrar también a *ICI* (a pesar de que esta sentencia no mencione la citada línea de

---

<sup>23</sup> Vid. *ICI*, especialmente, párra. 34 y 35.

<sup>24</sup> STJUE de 4 de junio de 2002, *Comisión / Portugal*, C-367/98, “párra. 40. Por lo que respecta a la prohibición de que los inversores de otro Estado miembro adquieran acciones en ciertas empresas portuguesas por encima de determinado límite, ha quedado demostrado, sin que, por lo demás, el Gobierno portugués lo discuta, que dicha prohibición supone un trato desigual de los nacionales de otros Estados miembros, que limita la libre circulación de capitales. El Gobierno portugués no invoca ninguna justificación al respecto. No obstante, alega que se ha comprometido políticamente a no utilizar los poderes que le confieren las disposiciones controvertidas y que, en cualquier caso, como consecuencia del efecto directo y de la primacía del Derecho comunitario, dichas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que se refieren únicamente a los inversores que no son nacionales de la Comunidad.

Párra. 41. Esta alegación del Gobierno portugués no puede acogerse. En efecto, es jurisprudencia reiterada que la incompatibilidad de disposiciones nacionales con las disposiciones del Tratado, aun cuando sean directamente aplicables, sólo puede eliminarse definitivamente por medio de disposiciones internas de carácter obligatorio que tengan el mismo rango jurídico que las que deban modificarse. Las simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones del Tratado, al mantener, para los sujetos de Derecho afectados, un estado de incertidumbre en cuanto a las posibilidades de que disponen para invocar los derechos garantizados por el Tratado (véanse, en particular, las sentencias de 26 de octubre de 1995, *Comisión/Luxemburgo*, C-151/94, Rec. p. I-3685, apartado 18, y de 9 de marzo de 2000, *Comisión/Italia*, C-358/98, Rec. p. I-1255, apartado 17).

jurisprudencia<sup>25</sup>). Es decir, cuando la norma nacional regule de idéntica manera las situaciones comunitarias y las no cubiertas por el Derecho de la UE, el juez nacional no sólo tendría la obligación de inaplicar la norma nacional a las primeras, sino que el legislador nacional, a fin de evitar la inseguridad jurídica que pudiera generarse, debe, al menos por lo que respecta a las situaciones comunitarias, modificar la norma nacional a fin de evitar la inseguridad jurídica que pudiera generarse de mantenerse la norma inalterada<sup>26</sup>.

De cuanto llevamos comentado cabe deducir que, en la jurisprudencia tributaria del TJUE, está claro que, cuando una norma se aplique a situaciones cubiertas y no cubiertas por las libertades fundamentales del TFUE, la obligación de inaplicación de la norma nacional sólo se proyecta sobre las situaciones ‘comunitarias’. A pesar de las diferencias de matices entre unas decisiones y otras, no puede decirse que existan problemas especialmente relevantes hasta el momento en la jurisprudencia analizada. No cabe decir lo mismo, sin embargo, si introducimos en escena la jurisprudencia del TJUE sobre discriminaciones inversas y la ponemos en relación con la doctrina del propio TJUE reseñada en este epígrafe.

## 2.2. La jurisprudencia del TJUE sobre ‘discriminaciones inversas’ y las situaciones internas. La relación entre la jurisprudencia sobre discriminaciones inversas y el art 107 TFUE

La doctrina del TJUE sobre discriminaciones inversas tiene una relación relevante con la problemática que estamos analizando: si bien el TJUE ha renunciado a proyectar los efectos del Derecho de la UE sobre situaciones no cubiertas por éste, viene contestando cuestiones prejudiciales relativas a ámbitos materiales que no están comprendidos en el radio de acción del Derecho de la UE *stricto sensu*. Se trata de la llamada jurisprudencia sobre ‘discriminaciones inversas’ o ‘situaciones puramente internas’<sup>27</sup> que, en el momento presente, más que referida a la

---

<sup>25</sup> STJUE de 4 abril de 1974, *Comisión / Francia*, C-167/73, párra. 41. A este respecto, vid. Alonso García, *Sistema Jurídico de la UE*, Madrid: Cívitas, 2010, p. 269-270.

<sup>26</sup> Vid., por ejemplo, a este respecto, Avbelj, “Supremacy or Primacy . . .”, op. cit., p. 760.

<sup>27</sup> La problemática de las situaciones internas / discriminación inversa ha ocasionado bastante debate doctrinal y jurisprudencial, con posiciones bastante dispares. Vid., por ejemplo, en relación con las situaciones internas, el análisis que hizo el AG Poiares en su Opinión de 6 de mayo de 2004 en *Carbonati*, C-72/03, que no fue seguido por el TJUE; o la Opinión de la AG Shapston de 28 de junio de 2007, *Gouvernement Communauté française y Gouvernement wallon / Gouvernement flamand*, C-212/06, tampoco atendida por el TJUE (ambas opiniones criticando el distinto enfoque del TJUE en relación con las libre circulación de personas o servicios y la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, que se aplica también en el ámbito interno, esto es, la llamada jurisprudencia *Lancry, Smitzi y Carbonati*). La, más reciente, Opinión del AG Wahl de 5 de septiembre de 2013, C-159/12, C-160/12 y C-161/12 se enmarca en una línea de mayor rigidez, aunque por una cuestión estricta de limitación de acceso a la cuestión prejudicial. Esta última podría anticipar un debate en el TJUE sobre la reconsideración de su doctrina tradicional, o, al menos, como el AG Wahl afirma, sobre la necesidad de que la jurisprudencia tradicional sea interpretada en sentido estricto a fin de limitar el número de cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE, que continúa creciendo en los últimos años. Vid., de forma similar, la Opinión de la AG Kokott

proyección de efectos del Derecho de la UE sobre campos no cubiertos por su ámbito de aplicación, está vinculada con la relación de cooperación que, en el contexto del art. 267 TFUE, debe establecerse entre el TJUE y los tribunales nacionales, de manera que el primero contestará a los segundos en el marco de las cuestiones prejudiciales cuando la respuesta ‘pueda ser útil’ a estos últimos<sup>28</sup>.

Como es sabido --inicialmente, en el contexto de la libre circulación de mercancías<sup>29</sup> y, posteriormente, en relación también con otras libertades<sup>30</sup>--, el

---

de 26 de septiembre de 2013, *Airport Shuttle*, Asuntos Acumulados C-419/12 y C-420/12. En la doctrina, la problemática de la discriminación inversa ha sido tratada con profusión, vid., por ejemplo, Sarmiento, “Discriminaciones inversas comunitarias y Constitución española”, *Revista Española de Derecho Europeo* n. 15/2005, p. 375-411, especialmente pp. 380 y ss.; o Ritter, *op. cit.*. Acerca de la evolución de la jurisprudencia relativa a los art. 18 y, 20 y 21 TFUE en relación con la discriminación inversa, vid., por ejemplo, Tryfonidou, “Redefining the Outer Boundaries of EU Law: The *Zambrano*, *McCarthy* and *Dereci* Trilogy”, *European Public Law* vol. 18, n. 3, 2012, p. 493 y ss.; Caro de Sousa, “Catch Me If You Can? The Market Freedoms’ Ever-expanding Outer Limits”, *European Journal of Legal Studies* vol. 4, issue 2, 2011, p. 162 y ss.; Kochenov, “A Real European Citizenship: A New Jurisdiction Test: A Novel Chapter in the Development of the Union in Europe”, *Columbia Journal of European Law* vol. 18/ 2011, p. 55 y ss. Para un excelente trabajo crítico de la doctrina más tradicional sobre discriminación inversa, vid. Ritter, *op. cit.* Como es sabido, el movimiento, de ‘protección’ de las situaciones internas en el Derecho de la UE, al menos, en ciertos casos, vino acompañado por una reducción de este concepto a través de la aplicación de los derechos que los art. 18, 20 y 21 TFUE conceden a los ciudadanos comunitarios o de la desvinculación del movimiento transfronterizo de una finalidad económica: vid., en el ámbito tributario, por ejemplo, la STJUE de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, donde un ciudadano alemán que nunca se movió de Alemania y sólo pasa una pensión a su ex-esposa, residente en Austria, invoca los derechos de tales disposiciones comunitarias y el TJUE admite la aplicabilidad de las mismas, sin considerar que existía una situación interna o la STJUE de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais*, C-152/03, en la que los esposos Ritter-Coulais (ambos de nacionalidad alemana, aunque la Sra. Coulais tenía doble nacionalidad alemana y francesa) se benefician de la libre circulación de trabajadores frente a su Estado de empleo, Alemania, en una situación en la que, por razones no profesionales, habían fijado su residencia en Francia; o, fuera de la jurisprudencia tributaria del TJUE, en el caso de hijos de inmigrantes, nacionales belgas, que se verían obligados a abandonar el territorio de la UE si sus progenitores, nacionales de terceros Estados fueran expulsados o tuvieran que abandonar el territorio de la UE (en el caso concreto, la amenaza de expulsión legal no existía, pero, de facto, la normativa belga obligaba a los progenitores a abandonar el país), la STJUE de 8 de marzo de 2011, *Ruiz Zambrano*, C-34/09 . Últimamente, también resulta relevante la jurisprudencia tributaria del TJUE que admite la invocación de las libertades de la UE en operaciones puramente internas por uno de los operadores implicados cuando la legislación nacional pueda afectar una libertad de una sociedad no residente, a su vez, nacional de un Estado de la UE, vid., por ejemplo, las SsTJUE de 1 de abril de 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company*, C-80/12, párra. 23, o 6 de diciembre de 2012, *Phillips Electronics*, C-18/11, párra. 39).

<sup>28</sup> Algún sector de la doctrina se inclinaría por extender los efectos de las libertades fundamentales a las situaciones internas para acabar con la discriminación inversa (vid., por ejemplo, Tryfonidou, *op.cit.* en la nota anterior). No es una posición que nosotros compartamos, en este sentido, nos identificamos más con la crítica que Ritter, *op. cit.*, hace a estos efectos, especialmente en la p. 709-710.

<sup>29</sup> STJUE de 15 de diciembre de 1982, *Oosthoek*, 286/81; 7 de mayo de 1997, *Pistre*, C-321/94 a C-324/94; 5 de diciembre de 2000, *Guimont*, C-448/98 (relativas al art. 34 TFUE, antiguo art. 28 TCE, o 30 Tratado CEE). Acerca de los diferentes matices entre las distintas líneas de jurisprudencia, vid. Sarmiento, *op. cit.*, especialmente pp. 380 y ss. o, en general, Ritter, *op. cit.*

TJUE mantuvo que procede la contestación de cuestiones prejudiciales en situaciones de hecho que no estarían cubiertas por el Derecho de la UE cuando la respuesta dada por el juez comunitario pudiera ser útil para el juez nacional (1) por la potencialidad ‘comunitaria’ del asunto o (2) a fin de decidir si existe una discriminación a la que se pueda poner fin por aplicación del principio de no discriminación interno y la norma cuestionada afecte a situaciones comunitarias (aunque la situación de hecho no sea estrictamente comunitaria). A estos efectos, la mayor exigencia del TJUE para contestar cuestiones prejudiciales en estas situaciones en alguna sentencia aislada en los últimos tiempos<sup>31</sup> con respecto a la jurisprudencia inicial tiene, fundamentalmente, efectos procesales en el contexto del art. 267 TFUE. En esta línea, con la finalidad de que el TJUE racionalice su carga de trabajo y no responda a cuestiones puramente hipotéticas, el AG Wahl ha propuesto que se exija al tribunal nacional y a las partes la prueba o acreditación de la relevancia o potencialidad comunitaria de la situación o de que el Derecho nacional impone la traslación de la solución comunitaria fuera de su ámbito de aplicación por aplicación del principio de no discriminación nacional que otorgue, en la situación interna, los mismos derechos que el Derecho de la UE<sup>32</sup>. En realidad,

---

<sup>30</sup> Vid., por ejemplo, las SsTJUE de 5 de marzo de 2002, *Reisch y otros*, C-515/99 y C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99 (libre circulación de capitales); de 30 de marzo de 2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03 (libertad de establecimiento y libre prestación de servicios); de 5 de diciembre de 2006, *Cipolla y otros*, C-94/04 y C-202/04 (libre prestación de servicios); de 1 de abril de 2008, *Gouvernement Communauté française y Gouvernement wallon / Gouvernement flamand*, C-212/06 (libre circulación de trabajadores y libertad de establecimiento), 1 de julio de 2010, *Blanco Pérez y Chao Gómez*, C-570/07 y C-571/07 (libertad de establecimiento).

<sup>31</sup> Vid., por ejemplo, la STJUE de 22 de diciembre de 2010, *Omalet*, C-245/09, donde la contestación de la cuestión prejudicial se rechazó al estar acreditado que el Derecho interno no impone un mecanismo de traslación de los derechos reconocidos en el ámbito comunitario a situaciones internas.

<sup>32</sup> Vid. a este respecto la Opinión del AG Wahl de 5 de septiembre de 2013, *Venturini et al.*, C-159/12, C-160/12 y C-161/12, párra. 16 y ss (la STJUE de 5 diciembre de 2013, *Venturini*, C-159/12, C-160/12 y C-161/12, relativa a este caso no trata esta cuestión con detalle). El AG recuerda la jurisprudencia del TJUE a este respecto, dividiéndola en tres grupos: (1) situaciones en las que los hechos se circunscriben a un Estado miembro pero no puede excluirse que la norma tenga efectos transfronterizos, esto es, situaciones en las que, en palabras del AG, párra. 36, “es pura casualidad que todos los elementos se circunscriban a un Estado miembro” (STJUE de 15 diciembre de 1982, *Oosthoek*, C-286/81 o, recientemente, la STJUE de 1 de julio de 2010, *Blanco Pérez y Chao Gómez*, C-570/07 y C-571/07), tales cuestiones prejudiciales deben ser contestadas si se acredita el efecto que la norma nacional puede tener sobre el Derecho de la UE; (2) situaciones en las que todos los elementos se encuentran en un Estado miembro, pero las cuestiones prejudiciales resultan admisibles porque la respuesta puede ser útil al órgano jurisdiccional remitente ‘en el supuesto que el Derecho nacional le obligue a conceder [al nacional de un Estado miembro] los mismos derechos que el Derecho de la Unión reconoce a un nacional de un Estado miembro distinto [. . .] que se halle en la misma situación’ (es la doctrina derivada de *Guimont*, C-448/98; *Reisch Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, o la más reciente *Blanco Pérez y Chao Gómez*, párra. 39), estas cuestiones prejudiciales deben ser contestadas si el órgano jurisdiccional remitente acredita (a) la existencia en su ordenamiento de un principio que prohíba la discriminación inversa y (b) debe ser evidente de los autos o acreditar el órgano nacional que la norma tiene una conexión transnacional y puede ser aplicada a situaciones transfronterizas; y (3) situaciones como las derivadas de la jurisprudencia *Ddozdi y Leur-Bloem*, que será analizada en el epígrafe 3, con respecto a las cuáles el AG admite que deben contestarse las cuestiones prejudiciales si (a) la

este enfoque propuesto por el AG Wahl no afectaría en gran medida al planteamiento tradicional en el sentido de que el TJUE contestará en situaciones internas las cuestiones prejudiciales como se venía haciendo hasta ahora, si bien debe quedar establecida y probada la ‘relevancia comunitaria’ de las preguntas dirigidas al TJUE, sino a los aspectos procedimentales de la admisión de la cuestión prejudicial y, en consecuencia, al número de cuestiones prejudiciales que el TJUE responderá, así como a la carga probatoria que compete a las partes y al juez nacional en el procedimiento a fin de garantizar la admisión de la cuestión<sup>33</sup>.

Resulta llamativo o incluso criticable, sin embargo, que los presupuestos de esta línea jurisprudencial sobre situaciones internas, con la laxitud que viene siendo aplicada hasta el momento (esto es, sin las matizaciones que propone el AG Wahl), sean diferentes de la doctrina que se comentará en epígrafes sucesivos, muy especialmente de la jurisprudencia sobre la interpretación conforme del Derecho nacional con el Derecho de la UE (epígrafe 2.3.) o del efecto indirecto del Derecho de la UE (epígrafe 3). Y, desde luego, es también extraño que este enfoque de discriminación inversa se haya venido aplicando a situaciones interiores a un Estado miembro en sentido estricto con la laxitud que denuncia el AG Wahl en *Venturini*, pero el TJUE, hasta la fecha, haya adoptado una posición distinta en lo que respecta a otros tipos de situaciones interiores, en concreto, a las que afectan a terceros Estados, a las que nos hemos referido en el epígrafe anterior<sup>34</sup>. Obviamente, no es el caso de *ICI* o *Thin Cap*, dos sentencias donde al haber determinado el TJUE que la norma interna vulneraba el Derecho de la UE en la situación amparada por la libertad de establecimiento, las conclusiones del TJUE relativas a la situación de terceros Estados fueron que las mismas no están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta libertad, sin mayores consideraciones al respecto<sup>35</sup>. Más bien, nos estamos refiriendo a la línea jurisprudencial relativa a terceros Estados en la que el TJUE simplemente se limitó

---

remisión al Derecho de la UE es suficientemente clara y (b) no hay duda de que la interpretación será vinculante para el órgano jurisdiccional remitente.

<sup>33</sup> Conviene subrayar que, en estos casos, el Derecho de la UE no regula las consecuencias derivadas de la consideración de la norma interna como ‘discriminatoria’ a la luz de los principios y técnicas reconocidas en el Derecho nacional cuando tal declaración se produzca por ‘comparación’ con la situación comunitaria en la que el TJUE ha expresado su opinión, aunque la existencia en este caso de ‘discriminación’, por ejemplo, a la hora de reconocer retroactividad a las reclamaciones ‘comunitarias’ y desconocer la misma en las ‘puramente nacionales’ podría llevar a nuevas ‘discriminaciones inversas’, en este caso, de carácter procedimental. Lo normal será, en consecuencia, que el ‘remedio’ comunitario y nacional sean idénticos si se concluye que la situación interna debe gozar del mismo régimen jurídico que la comunitaria.

<sup>34</sup> Vid., por ejemplo, el Auto de 10 de mayo de 2007, *Lasertec*, C-492/04; Auto de 6 de noviembre de 2007, *Stahlwerk Ergste Westing*, C-415/06; la STJUE de 24 de mayo de 2007, *Hölbock*, C-157/05 (aunque ésta decisión excluye la aplicación en la dimensión extracomunitaria tanto de la libertad de establecimiento como la libre circulación de capitales).

<sup>35</sup> Es llamativa también, en esta línea, la STJUE de 1 de abril de 2014 *Felixstowe*, C-80/12, en la que el TJUE parece obviar el problema de la libre circulación de capitales que afectaba a varios de los intervinientes en la operación (el AG sí se refirió a esta problemática) tras haber encontrado que la normativa británica podía producir una vulneración de la libertad de establecimiento.

a considerar que, al estar la situación de hecho fuera del Derecho de la UE, no procedía dar una contestación al tribunal nacional, sin estimar que, allí donde la norma interna se aplicaba al mismo tiempo a situaciones comunitarias y externas, quizás por coherencia con la doctrina *Guimont*, hubiera sido deseable contestar al tribunal nacional sobre los efectos de la libertad comunitaria aplicable en la situación cubierta por el Derecho de la UE (si la relevancia comunitaria del caso quedaba acreditada)<sup>36</sup>. Como ya comentamos, la importancia de esta línea jurisprudencial ha quedado, sin embargo, reducida por los cambios en la jurisprudencia sobre libre circulación de capitales y terceros Estados.

Al mismo tiempo, en el plano tributario, la doctrina sobre la ‘discriminación inversa’ y sus efectos exige que hagamos algunas consideraciones sobre la STJUE (Gran Sala) *Consiglio di Ministri / Regione Sardegna*<sup>37</sup>. En esta sentencia, el TJUE tuvo que responder a varias cuestiones prejudiciales de la Corte Costituzionale italiana relativas a la compatibilidad con las disposiciones sobre libre prestación de servicios (art. 56 TFUE, antiguo art. 49 TCE) y ayudas de estado (art. 107 TFUE, antiguo art. 87 TCE) de un impuesto sardo sobre las escales en aeropuertos de esta región italiana de vuelos privados y comerciales de empresas (no compañías aéreas), así como la realización de escalas en puertos sardos por barcos y embarcaciones de recreo de más de 14 metros de eslora. La particularidad y potencial vulneración del Derecho de la UE se encontraba en que el impuesto regional sardo era sólo aplicable a personas físicas o jurídicas con domicilio fiscal fuera del territorio regional, ya estuviera tal domicilio en otras regiones de Italia o en el extranjero. La respuesta del TJUE fue ciertamente curiosa, ya que, sin buscar apoyo en la jurisprudencia tradicional sobre situaciones internas y libertades fundamentales, y, con la sorprendente cita de la STJUE *Carbonati Apuani*<sup>38</sup> (como es sabido, referida a las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana, con respecto a las cuáles el TJUE ha mantenido una jurisprudencia de prohibición absoluta incluso en situaciones interiores no armonizada con la propia de las situaciones internas), el TJUE, primero, razona que, en efecto, el tributo controvertido puede constituir una restricción a la libre prestación de servicios para las empresas no domiciliadas en Cerdeña que tengan su domicilio en otro

---

<sup>36</sup> Como Ritter, p. 698, apunta la justificación de la jurisprudencia *Guimont* parece encontrarse en que el TJUE piensa que la contestación al tribunal nacional en situaciones internas puede estar justificada en que mecanismos internos permitirán a éste eliminar la discriminación que se produce. Podría ser que, en estos casos, relativos a terceros Estados, el TJUE estuviera asumiendo que tales mecanismos no juegan o que simplemente no existiese ningún dato en el procedimiento que llevase a esta conclusión. Todo ello, por más que la doctrina *Guimont*, como Ritter, *op. cit.*, defiende sea muy criticable por (1) prolongar la vida de un pleito en una situación en la que el Derecho de la UE no tiene aplicación directa ya que no se exige al juez nacional la acreditación de que la respuesta del TJUE sea vinculante y (2) suponer de esta manera un incremento de la carga de trabajo del TJUE. Es decir, la permisibilidad del TJUE a la hora de responder a las cuestiones prejudiciales, asumiendo que la solución comunitaria tenía efectos o utilidad en el caso concreto, puede llevar a decisiones hipotéticas o no necesariamente vinculantes para el juez nacional. La Opinión del AG Wahl en *Venturini* o de la AG Kokott en *Airport Shuttle* recogen estas críticas.

<sup>37</sup> STJUE de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio di Ministri v. Regione Sardegna*, C-169/08 (en adelante, “Regione Sardegna”).

<sup>38</sup> STJUE de 9 de septiembre de 2004, *Carbonati Apuani*, C-72/03.

Estado miembro (párra. 31 y 32), pero en el párra. 50 y el fallo concluye que el “artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma fiscal de una autoridad regional como la establecida en el artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, en virtud de la cual el impuesto regional sobre las escalas turísticas de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo *se exige únicamente a las empresas con domicilio fiscal fuera del territorio regional*” (la cursiva es nuestra).

Tal fallo deja abiertos varios interrogantes. En primer lugar, ¿supone una corrección de la jurisprudencia precedente sobre situaciones internas y discriminación inversa al considerar el TJUE que el tributo sardo que distinguía en función de si la empresa estaba o no domiciliada en Cerdeña es contrario, sin más precisiones, al art. 56 TFUE (antiguo art. 49 TFUE)? Lo cierto es que el razonamiento de la sentencia, en este punto, es ambiguo. Si bien los párra. 31 y 32 invitan a pensar que el TJUE se mueve dentro de los parámetros clásicos, de manera que los efectos del pronunciamiento se trasladan únicamente a la situación comunitaria considerada (prestadores de servicios con residencia en otros Estados miembros), no puede olvidarse que en el párra. 30 el TJUE utiliza como precedente *Carbonati Apuani*, como es sabido, una sentencia dictada en relación con el art. 28 y 30 TFUE, y más en línea con la doctrina del TJUE de prohibición absoluta de exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana (doctrina *Legros*<sup>39</sup>, *Lancry*<sup>40</sup> y *Smitzi*<sup>41</sup>) que con la jurisprudencia tradicional sobre discriminación inversa y situaciones internas a la que hemos aludido en párrafos precedentes. Y el párra. 50 del fallo no limita su conclusión a situaciones de ejercicio de la libre prestación de servicios comunitaria, sino que está redactado con voluntad de aplicación *erga omnes*. Al mismo tiempo, tampoco puede desconocerse que *Regione Sardegna* declara que el impuesto sardo puede ser considerado como una ayuda de estado del art. 107 TFUE, siendo crucial para su consideración como norma selectiva la distinción entre residentes y no residentes en Cerdeña (sin distinguir en qué lugar tiene su domicilio el no residente, sea en Italia, en otras regiones distintas de Cerdeña, en la UE o fuera de la UE), lo cual provoca el efecto de que el remedio a la situación de distorsión de la competencia que la norma sarda crea no pueda limitarse a personas físicas y jurídicas residentes en otro Estado de la UE, sino que debe comprender necesariamente a las personas físicas y jurídicas residentes en Italia o, incluso, fuera de la Unión Europea. Es la conexión con esta segunda parte de la sentencia y la formulación ambigua del fallo la que invita a pensar que, en este caso, la doctrina aplicada se asimila más a la jurisprudencia *Lancry*, de prohibición absoluta de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana incluso en situaciones no consideradas tradicionalmente como comunitarias (situaciones internas), que a la jurisprudencia *Guimont*.

Repárese, además, que la solución a la infracción del Derecho de la UE en el caso de

---

<sup>39</sup> STJUE de 16 de julio de 1992, C-163/90.

<sup>40</sup> STJUE de 9 de agosto de 1994, C-363/93, C-407/93 a C-411/93.

<sup>41</sup> STJUE de 14 de septiembre de 1995, C-485/93 y C-486/93.

*Regione Sardegna* es peculiar: si bien pudiera concluirse que la vulneración de la libre prestación de servicios debe necesariamente llevar a la devolución del tributo indebidamente pagado a los beneficiarios de tal libertad, esta vía sería incompatible con las reparaciones normales de las distorsiones a la competencia sobre la base del art. 107 TFUE, que exige que quien gozó de una ventaja selectiva (las empresas sardas) devuelva la misma. En realidad, la única posibilidad de armonizar las dos partes de la sentencia, vulneración de los art. 56 y 107 TFUE, exige que se acuda a la jurisprudencia del TJUE sobre tributos asimétricos y ayudas de estado, que considera que la competencia, en estos casos, puede restaurarse devolviendo a quien fue gravado el tributo contrario al art. 107 TFUE<sup>42</sup>. Tal consecuencia, en realidad, lleva a considerar que, de forma directa o indirecta, el TJUE está, mediante la utilización de la norma sobre ayudas de estado, dando solución a la situación de discriminación inversa, con la particularidad de que los efectos de la decisión no sólo se proyectan sobre empresas italianas, sino también sobre empresas de terceros Estados.

En consecuencia, más allá de si *Regione Sardegna* puede suponer o no un punto de inflexión con respecto a la jurisprudencia tradicional sobre situaciones internas / discriminación inversa --y ciertamente lo es, ya que, con las dudas que deja y el escoramiento hacia la doctrina *Lancry*, permite solucionar el problema que se derivaba de la STJUE *Gouvernement Communauté française y Gouvernement wallon / Gouvernement flamand*, C-212/06 en el sentido de que la decisión del TJUE de considerar la norma nacional como restrictiva no fue acompañada por la jurisprudencia nacional belga<sup>43</sup>, que no atribuyó a sus ciudadanos en situaciones puramente internas los derechos que se derivan del Derecho de la UE-- lo que nos interesa es el efecto de la misma en los casos estudiados en el presente trabajo: da la impresión de que la consideración conjunta de la libre prestación de servicios y el art. 107 TFUE lleva a que el Derecho de la UE produzca efectos más allá de las situaciones intracomunitarias a las que tradicionalmente se aplica, de manera que la obligación de dejar inaplicada la norma nacional o incluso de devolver el tributo pagado indebidamente no sólo se extienda a las mismas, sino también a las situaciones puramente internas, entendiendo por tales no sólo aquéllas en las que están afectados nacionales del mismo Estado en el que se detecta la restricción a la libertad, sino también las que hemos denominado exteriores porque abarcan transacciones de personas de terceros Estados o en estos territorios.

Es importante a estos efectos que la situación derivada de *Regione Sardegna* no estaba cubierta por la libre circulación de capitales lo que hace esta sentencia más relevante si cabe: recuérdese que, como se mencionó más arriba, si bien podría

---

<sup>42</sup> Vid., a este respecto, sobre los efectos de esta Sentencia y el remedio a la distorsión de la competencia producida y la devolución del impuesto a los sujetos afectados de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre tributos asimétricos, nuestro trabajo, "Los límites al poder tributario de las CC.AA. derivados del concepto de ayuda de estado: la selectividad material", en AA.VV., *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Cizur Menor: Aranzadi, 2011, especialmente las pp. 245 y ss.

<sup>43</sup> Vid., a este respecto, Van Elsuwege, "Free Movement of Persons and 'Purely Internal Situations': in Search of a New Balance", *European Constitutional Law Review* vol. 7, n. 2, p. 308.

mantenerse que el pronunciamiento del TJUE sobre la vulneración por el tributo sardo de la libre prestación de servicios sólo proyecta sus efectos sobre los nacionales de otros Estados miembros de la UE, aunque el TJUE no limitara su fallo de esta forma y la decisión del TJUE ofrezca dudas al estar alineada con la doctrina *Lancry*, la introducción en el debate del art. 107 TFUE amplía los efectos del fallo a situaciones internas al propio Estado miembro que afecten a sus nacionales (situaciones internas en sentido estricto) o a nacionales de Estados distintos de la UE ('situaciones externas')<sup>44</sup>. El efecto sería que el art. 107 TFUE, de una manera cuestionable, terminaría por traer al ámbito del Derecho de la UE la solución a la discriminación inversa que no se ha encontrado en el contexto de las libertades *stricto sensu*. Y, ciertamente, tenemos dudas de que este enfoque sea el adecuado ya que puede conducir a una equiparación de facto, por la vía del art. 107 TFUE, de quienes no gozan de los derechos otorgados por las libertades –los nacionales de un Estado miembro sin actividad transfronteriza o de terceros Estados-- y quienes sí son los destinatarios naturales de las mismas, los nacionales de otros Estados miembros.

Lo cierto es que las líneas de jurisprudencia identificadas en este epígrafe –la jurisprudencia general sobre situaciones internas y *Regione Sardegna*-- producen resultados llamativos por dos razones. En primer lugar, si bien no deja de tener sentido que situaciones estrictamente internas y situaciones exteriores, como tipo que son de las situaciones internas excluidas del radio de acción del Derecho de la UE, sean tratadas de igual manera en la jurisprudencia del TJUE, lo extraño es que no siempre la jurisprudencia del TJUE las haya considerado de la misma forma. Esto es, con la jurisprudencia sobre discriminación 'inversa' (*Guimont*), sentencias como la jurisprudencia sobre la libertad predominante, relativas a situaciones exteriores, deberían ser matizadas y tratadas igual que cualquier otra situación interior, un efecto que la nueva jurisprudencia sobre libre circulación de capitales (*Test Claimants in the FII Group 2*) puede contribuir a erradicar. Esto no quiere decir que la jurisprudencia del TJUE sobre situaciones internas sea, en nuestra modesta opinión, acertada<sup>45</sup>, ya que, como hemos comentado más arriba, la laxitud con la que el TJUE ha venido contestando cuestiones prejudiciales en situaciones de hecho no cubiertas por el Derecho de la UE debe ser corregida, pero, al mismo tiempo, debe producir los mismos efectos siempre en los dos subgrupos de situaciones internas que venimos considerando (el tribunal nacional debe acreditar la relevancia del pronunciamiento del TJUE en el caso concreto).

---

<sup>44</sup> Nótese que los efectos de las normas de ayudas de estado no siempre tienen que ser los mismos en relación con situaciones comunitarias y extracomunitarias, como pusieron de manifiesto las decisiones de la Comisión relativas al art. 12.5 TRLIS (Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009 y de 12 de enero de 2011), ya que, en ciertos supuestos de situaciones extracomunitarias, la norma nacional de un Estado de la UE puede estar justificada para contrarrestar las barreras al comercio que establezcan los Estados extracomunitarios. No obstante, esta diferencia o asimetría en la vertiente comunitaria y extracomunitaria de la declaración de compatibilidad o no con el art. 107 TFUE no se mencionó o puso de manifiesto en el caso que nos ocupa.

<sup>45</sup> Compartimos plenamente la crítica de Ritter, *op. cit.*, o del AG Wahl a la jurisprudencia *Guimont*.

En segundo lugar, no deja de ser sorprendente que la asimilación del régimen de las ayudas de estado y de la libre prestación de servicios produzca el efecto de acabar con la discriminación inversa en situaciones que afectan a determinados tributos, como medio que puede permitir superar algunos inconvenientes de la más tradicional doctrina sobre la discriminación inversa y pueda llevar al reconocimiento a los no nacionales de la UE o a los nacionales de un Estado miembro sin actividad transfronteriza de derechos asimilables a los que otorgan las libertades fundamentales: en definitiva, tanto el nacional no comunitario o italiano como el comunitario afectado por el impuesto sardo de *Regione Cerdeña* podrían solicitar la devolución del impuesto pagado, no con arreglo a la libre prestación de servicios *stricto sensu*, sino por efecto de la consideración del tributo como ayuda de estado ilegal del art. 107 TFUE. Cierto que esta última consecuencia no se deriva de la consideración del impuesto sardo en *Regione Cerdeña* como contrario a la libre prestación de servicios, sino de su calificación como ayuda de estado, pero no ayuda mucho que el TJUE empleara en este caso y, en relación con la libre prestación de servicios, un razonamiento similar al desplegado en el ámbito de la prohibición de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana de manera que se alinearan, o se pueda pensar que así ocurre, los efectos de la vulneración de la libre prestación de servicios –que da la impresión de que se configura como una prohibición absoluta similar a la prohibición de derechos de aduana y medidas de efecto equivalente-- y las ayudas de estado. En realidad, podría quizás asumirse que este efecto con relación a los nacionales de terceros Estados o nacionales sin actividad transfronteriza se deriva de la ampliación del concepto de selectividad (material) del art. 107 TFUE hasta hacerlo coincidir con el ámbito de aplicación de las libertades cuando, muy probablemente, la distinción entre residentes y no residentes nunca debiera haber dado lugar a un problema del art. 107 TFUE. En este sentido, *Regione Cerdeña* soluciona el problema de la discriminación inversa para los italianos en relación con normas nacionales o locales, pero abre la caja de Pandora en relación con los nacionales de terceros Estados que podrán invocar, sobre la base de la prohibición de ayudas de Estado del art. 107 TFUE, al menos, en relación con los llamados tributos asimétricos que recaigan sobre empresas, unos derechos (la devolución de lo indebidamente pagado) totalmente asimilables o incluso más fuertes (el período de prescripción en estos casos es de diez años) que los que las libertades fundamentales atribuyen a los nacionales de la UE (lógicamente, los nacionales de otros Estados miembros también pueden beneficiarse del art. 107 TFUE).

### 2.3. La obligación de “interpretación conforme” al Derecho de la UE del Derecho nacional cuando la norma nacional se aplica en ámbitos cubiertos por el Derecho de la UE y excluidos del radio de acción del mismo

Nos faltaría analizar qué ocurre cuando el tenor de una norma se aplica indistintamente en situaciones intracomunitarias e internas pero no puede decirse abiertamente que vulnere alguna libertad fundamental del TFUE, sino que esto sólo ocurrirá cuando se adopte una interpretación concreta de la misma (el

problema es idéntico en relación con el Derecho secundario). En este caso, se puede plantear si la norma nacional debe interpretarse de igual manera en la situación 'comunitaria' y en la no cubierta por el Derecho de la UE.

Es jurisprudencia consolidada del TJUE que las normas nacionales deben ser interpretadas, hasta donde sea posible, de conformidad con el Derecho de la UE (primario y secundario)<sup>46</sup>. Sin embargo, allí donde, por ejemplo, una norma nacional sea aplicable de igual forma a situaciones cubiertas por el Derecho de la UE o excluidas de su ámbito de aplicación, como son las situaciones que involucran a terceros Estados -- donde no resulte aplicable la libre circulación de capitales--, cabe la duda de si tal obligación existe en relación con el campo al que la norma nacional resulta aplicable pero sobre el que no proyecta sus efectos el Derecho de la UE. En el ámbito del Derecho tributario, y en particular con respecto a la imposición directa, el TJUE, *ICI*, párra. 34, concluyó que, allí donde el litigio se refiera a una situación de hecho ajena al ámbito de aplicación del Derecho de la UE, el juez nacional no está obligado a interpretar su legislación de conformidad con el Derecho de la UE incluso si la norma en cuestión se aplica indistintamente a situaciones cubiertas y no cubiertas por el Derecho de la UE.

No obstante la claridad del pronunciamiento del TJUE en *ICI*, el planteamiento del TJUE hace que surjan algunas dudas. En primer lugar, en consonancia con la doctrina sobre primacía del Derecho de la UE comentada en el epígrafe 2.1., lo lógico sería dejar la solución de este problema al Derecho nacional y a sus principios de interpretación. Es cierto que las técnicas de interpretación del Derecho nacional vienen mediatizadas por la doctrina del TJUE sobre la interpretación conforme, que se basa en el principio de cooperación leal, lo cual, en realidad, supone una excepción a los efectos que el TJUE predica del principio de primacía o incluso a la --cada vez menos defendible-- idea de que el juez nacional interpreta y aplica (o inaplica) el Derecho nacional y el juez comunitario se encarga únicamente de la interpretación del Derecho de la UE<sup>47</sup>. Si esto es así, interpretado

---

<sup>46</sup> Vid., por ejemplo, STJUE de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing*, Asunto C-106/89, párr. 8-9; de 16 de julio de 1998, *ICI v. Colmer*, párr. 34-35; de 5 de octubre de 2004, *Pfeiffer*, Asuntos Acumulados C-397-01 a C-403/01, párr. 114-118; de 19 de enero de 2010, *Seda Küçükdevici*, Asunto C-555/07; de 12 de julio de 2011, *Lufthansa*, Asunto C-109/09; de 18 de octubre de 2012, *Purely Creative*, Asunto C-428/11, párr. 41. A los efectos de este trabajo, las expresiones interpretación "consistente" y "conforme" serán usadas con el mismo significado. El principio de interpretación conforme encuentra su fundamento en la jurisprudencia del TJUE en el principio de cooperación leal, actual art. 4.3. TFUE, aunque su justificación puede también relacionarse con los principios de efecto directo y primacía, vid. Prechal, *op. cit.*, o incluso podría decirse que esta doctrina tiene prioridad sobre el efecto directo y la primacía, como medio para resolver conflictos entre el ordenamiento nacional y el de la UE, vid. Betlem, "The Doctrine of Consistent Interpretation – Managing Legal Uncertainty", *Oxford Journal of Legal Studies* vol. 22, n. 3, 2002, p. 397 y ss., especialmente p. 399-400, o que es una herramienta, fundamentalmente, en manos de los jueces nacionales para evitar tales conflictos entre el Derecho nacional y el Derecho de la UE, vid. Sawyer, "The Principle of 'interpretation conforme': How Far Can or Should National Courts Go when Interpreting National Legislation Consistently with European Community Law", *Statute Law Review* vol. 28, n. 3, 2007, p. 165 y ss.

<sup>47</sup> Vid., sobre este particular, De Witte, "The Impact of Van Gend en Loos on Judicial Protection at European and National Level: Three Types of Preliminary Questions", en *50 Anniversary of the* 20

en su contexto, el pronunciamiento de *ICI* lo único que puede querer decir es que el TJUE no entra a determinar cómo se interpreta el Derecho nacional cuando la norma se aplica indistintamente a situaciones cubiertas o no cubiertas por el Derecho de la UE y la situación fáctica se sitúa extramuros del Derecho de la UE, ya que esta tarea compete al juez nacional. Y, lógicamente, el juez nacional, no vinculado por el art. 4.3. TFUE en el ámbito situado fuera del Derecho de la UE, podrá decidir dar a la norma nacional en este contexto una interpretación conforme con el Derecho de la UE, si así lo desea, o no, siempre y cuando no comprometa con ello los derechos que el Derecho de la UE otorga.

Sin embargo, y en segundo lugar, tal lectura de *ICI* podría plantear algún problema si la relacionamos con la doctrina de la ‘discriminación inversa’: si el TJUE ha decidido contestar cuestiones prejudiciales allí donde esté acreditada la relevancia comunitaria de una norma, desconectada de la situación de hecho considerada<sup>48</sup>, o cuando resulte acreditado que el Derecho nacional prohíbe la discriminación inversa, ¿por qué no trasladar una doctrina equivalente a los supuestos de interpretación de normas que se aplican indistintamente a situaciones cubiertas y no cubiertas por el Derecho de la UE cuando la situación de hecho quede fuera del ámbito de aplicación de éste? Sobre este particular, debe tenerse en cuenta que la doctrina derivada de *ICI* es anterior al desarrollo de la jurisprudencia *Guimont*, relativa a las discriminaciones inversas, por lo que, si el TJUE tuviera a día de hoy que pronunciarse sobre el mismo supuesto de hecho planteado en *ICI*, debería tener en consideración la evolución de su jurisprudencia posterior en esta materia. Esto es, a nuestro juicio, la doctrina sobre la discriminación inversa justificaría que el TJUE pudiera admitir (1) el planteamiento de cuestiones prejudiciales en situaciones de hecho ajenas al Derecho de la UE cuando exista un problema de interpretación ambigua del Derecho nacional que, en situaciones intracomunitarias, se resolvería con una interpretación del Derecho de la UE y la misma norma nacional se aplique en ambos casos (intra y extracomunitario) y, en consecuencia, (2) modificara la doctrina *ICI*<sup>49</sup>.

Es más, podría incluso plantearse, en estos casos, si el propio principio de seguridad jurídica (comunitario o nacional) no demandaría una interpretación

---

*Judgement in Van Gend en Loos (1963-2013)*, Conference Proceedings, Luxemburgo: Court of Justice of the EU, p. 93 y ss.

<sup>48</sup> En estos casos, resulta difícil no pensar que la función de la respuesta del TJUE podría ser meramente consultiva, lo cual contrasta con cómo la naturaleza de las sentencias del TJUE que son ‘de obligado cumplimiento’, vid., por ejemplo, el Dictamen del TJUE 1/91, de 14 de diciembre de 1991, párra. 61.

<sup>49</sup> En esta misma línea, la doctrina derivada de *Regione Sardegna* también analizada en el epígrafe anterior puede tener consecuencias relevantes, ya que la interpretación diferenciada de una misma norma para situaciones intracomunitarias y excluidas del ámbito de aplicación del Derecho de la UE podría tener como consecuencia la concesión de ‘ventajas’ que pudieran derivar en ayudas del art. 107 TFUE, una consecuencia que podría evitarse con la interpretación uniforme de la norma de Derecho nacional que sea conforme al Derecho de la UE. Ni que decir tiene que este efecto sólo se produce en relación con normas que tengan como destinatarios a las empresas, no a los particulares que no realizan actividad empresarial, ya que sólo aquéllas pueden caer en el ámbito del art. 107 TFUE.

consistente de la misma norma nacional tanto en situaciones comunitarias como en situaciones internas. Curiosamente, *ICI* no se refiere a los efectos del citado principio en este tipo de situaciones y sólo menciona que el mismo desplegará su eficacia allí donde una disposición deba dejarse inaplicada en situaciones comunitarias pero pueda seguir desplegando efectos en aquéllas no cubiertas por el Derecho de la UE. En este sentido, es verosímil que el pronunciamiento del TJUE en *ICI* estuviera confiando en el buen juicio de los tribunales y administraciones nacionales, los cuales, cuando se enfrentaran a situaciones como las descritas – norma aplicable tanto a una situación comunitaria como extracomunitaria-- tenderán a interpretar la legislación nacional de manera uniforme u homogénea tanto en situaciones de hecho cubiertas por el Derecho de la UE como en aquéllas que no lo están.

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, 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. Por ello, la obligación de interpretación consistente con el Derecho de la UE tendría o debería tener una cierta dimensión fuera de su ámbito natural de aplicación ya que, de otra manera, el principio de seguridad jurídica exigiría una reforma legislativa de la norma nacional que deba ser interpretada de forma diferente según nos encontremos ante situaciones intra o extracomunitarias<sup>50</sup>.

En tercer lugar, conviene no olvidar que la doctrina del efecto indirecto del Derecho de la UE (la llamada jurisprudencia *Dzodzi*, vid. infra. el epígrafe 3), que implica la extensión de los efectos del Derecho de la UE –especialmente de las Directivas-- fuera de su ámbito natural de aplicación, y encuentra una de sus más relevantes justificaciones en la necesidad de evitar divergencias interpretativas de una misma disposición nacional en función de que se aplique o no en un ámbito cubierto por el Derecho de la UE<sup>51</sup>. Si el TJUE ha aceptado esta argumentación en

---

<sup>50</sup> Es difícil pensar que tal norma cumpliría con el estándar de claridad, precisión y previsibilidad que la jurisprudencia del TJUE en materia de seguridad jurídica demanda en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la UE, en sentido estricto, o a los que se extiende su influencia, como por ejemplo, en relación con la justificación de normas nacionales por exigencias imperativas de interés general, vid. a estos efectos, por ejemplo, las SsTJUE de 5 julio de 2012, *SIAT*, C-318/10, párra. 58, de 3 de octubre de 2013, *Itelcar-Automóveis de Aluguer Lda.*, Asunto C-282/12, párra. 44.

<sup>51</sup> Así lo afirmó el TJUE con rotundidad ya en el párra. 37 de la STJUE de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, C-297/88 y C-197/89. Vid., por ejemplo, Lefevre, “The Interpretation of Community Law by the Court of Justice in Areas of National Competence”, *European Law Review* vol. 29/2004, p. 508: “the real justification for extending its jurisdiction seems to lie in . . . the need to ensure a uniform interpretation of Community law in all circumstances” (a su vez, citando también a Arnall: “The Court seems to have been concerned that, had it declined jurisdiction to give preliminary rulings in these circumstances, parallel lines of national case law might have developed, one concerning the interpretation of provisions of Community law applicable in their own right, the other concerning

relación con las normas de Derecho nacional que aplican una directiva fuera de su ámbito de aplicación, no parece muy explicable que la obligación de interpretación conforme limite sus efectos a los ámbitos cubiertos por las libertades fundamentales, como el TJUE defiende en *ICI*, ya que existe el mismo interés en evitar divergencias interpretativas y preservar el Derecho de la UE tanto en un caso como en otro. En este sentido, resulta cuando menos chocante que, comparando la jurisprudencia *Dzodzi* con *ICI*, se dé mayor protección y efectos al Derecho secundario que al Derecho primario (recuérdese que la obligación de interpretación conforme comprende tanto al Derecho primario como al secundario).

Podría acontecer que la configuración de la obligación de interpretación conforme derivada de *ICI* hubiera estado motivada por la cautela con que el TJUE ha venido tratando las cuestiones relativas a terceros Estados. Ahora bien, una vez que el contexto jurídico ha cambiado y el TJUE ha consolidado una jurisprudencia capaz de dotar de mayor eficacia y efectos a la jurisprudencia sobre libre circulación de capitales y pagos en relación con terceros Estados tras *Test Claimants in the FII Group 2* podría favorecerse un movimiento de abandono de la jurisprudencia *ICI* comentada. En definitiva, no debe olvidarse que, con el debido respeto a las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales, si los Estados miembros no desean tratar de igual forma las situaciones comunitarias y extracomunitarias siempre pueden modificar su legislación interna que trate por igual ambos tipos de situaciones (debe tenerse en cuenta que la diferenciación entre la situación comunitaria o la extracomunitaria cubierta por la libre circulación de capitales y la nacional resultará, en principio, prohibida por efectos de las propias libertades, salvo allí donde puedan operar las exigencias imperativas de interés general).

#### 2.4. Conclusiones preliminares

Del análisis de los epígrafes anteriores se deriva que una cuestión razonablemente clara en abstracto, esto es, que el Derecho primario de la UE no produce efectos sobre situaciones internas no admite una respuesta obvia. Es más cabe apreciar algunas asimetrías en la jurisprudencia del TJUE cuando se ponen en conexión distintas líneas de sentencias como *ICI*, la jurisprudencia de la libertad preponderante o dominante en relación con terceros Estados, la doctrina sobre las discriminaciones inversas (*Guimont*) o el pronunciamiento en *Regione Sardegna*. En realidad, el examen de estas corrientes jurisprudenciales lleva a que probablemente el TJUE debería trasladar la doctrina *Guimont* a situaciones exteriores (como tipología de la situación interna) y sería razonable que, en aplicación de esta doctrina, corrigiera la jurisprudencia *ICI* y contestara cuestiones prejudiciales sobre situaciones internas cuando quede razonablemente claro que

---

the interpretation of the same provisions when applicable solely by virtue of national law. The possibility that cases in the second category might influence cases in the first category would in theory have jeopardized the uniform application of Community law", Arnulf, *The European Union and its Court of Justice*, Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 53-54).

el juez nacional aplicará la interpretación comunitaria proporcionada por el TJUE fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Si el TJUE decidiera dar mayor rigidez a la admisión de cuestiones prejudiciales en situaciones del tipo de las consideradas en *Guimont*, en línea con los postulados del AG Wahl en *Venturini*, lo cual parece razonable, el mismo movimiento se debería producir en relación con el resto de líneas jurisprudenciales identificadas.

Al mismo tiempo, en relación con las situaciones internas, es muy relevante la expansión o asimilación del régimen de la libre prestación de servicios con las ayudas de estado. En el ámbito tributario, tal asimilación se traducirá, en relación, al menos, con los llamados tributos asimétricos, en la posibilidad de reclamar la devolución de impuestos pagados en contravención del Derecho de la UE en situaciones donde no alcanzarían las libertades comunitarias (situaciones interiores, stricto sensu y externas). Tal efecto, como hemos comentado, es paradójico pues, a la postre, supone equiparar en lo sustancial, en los ámbitos cubiertos por el art. 107 TFUE, la posición de los nacionales de la UE, beneficiarios de las libertades del TFUE, de los nacionales del Estado miembro que realiza la discriminación (situación interna stricto sensu) y de los propios de terceros Estados (situación interna del segundo grupo que hemos identificado). Tal consecuencia, por lo que respecta a los nacionales de Estados no miembros de la UE o incluso para los nacionales de un Estado miembro sin actividad transfronteriza, como hemos comentado, resulta cuestionable, ya que puede otorgar a este grupo derechos asimilables a los regulados en el TFUE por una vía indirecta como es el art. 107 TFUE.

Por último, a fin de tener un panorama completo y alcanzar unas conclusiones más globales en conexión con lo hasta ahora estudiado, es preciso analizar en el epígrafe siguiente la llamada jurisprudencia *Dzodzi*, relativa al efecto indirecto del Derecho de la UE en situaciones no cubiertas por este Derecho, en los términos en que ésta es aplicada en el ámbito tributario por decisiones tales como *Leur-Bloem* o *Giloy* y por las sentencias que siguen la estela marcada por estas decisiones.

### **3. La doctrina del TJUE del efecto indirecto del Derecho de la UE sobre situaciones ‘internas’**

#### **3.1. Introducción**

La doctrina del efecto indirecto del Derecho de la UE fuera de su ámbito natural de aplicación, la llamada doctrina *Dzodzi* tiene una relación intensa con las cuestiones tratadas en el epígrafe 2. Por esta razón, hemos considerado oportuno dedicar primero una sección del presente epígrafe a la explicación general de la evolución de esta doctrina y a las inconsistencias que presenta con las líneas jurisprudenciales identificadas en el epígrafe 2, antes de entrar a analizar un pronunciamiento del TJUE que, a nuestro juicio, plantea cuestiones específicas,

como es el Auto del TJUE *Club Náutico de Gran Canaria* y debe ser objeto de un análisis separado.

### 3.2. La doctrina del efecto indirecto del Derecho de la UE en relación con las situaciones internas: aspectos generales

Como es sabido, *Thomasdüngrer*<sup>52</sup> y *Dzodzi*<sup>53</sup> marcaron el comienzo de una controvertida línea jurisprudencial, conocida como la jurisprudencia *Dzodzi*<sup>54</sup>, por la que el TJUE, con la finalidad de garantizar la interpretación y aplicación uniforme del Derecho de la UE, extendió los efectos de éste más allá de sus límites naturales, para aplicarlo a situaciones puramente internas en las que existía una cierta conexión con el Derecho de la UE<sup>55</sup>: en *Thomasdüngrer*, al resolver una cuestión prejudicial en un caso sobre clasificación de bienes a los efectos del Arancel Aduanero Común cuando la clasificación arancelaria comunitaria era utilizada por autoridades nacionales en Alemania en el marco de transporte ferroviario; en *Dzodzi*, al resolver otra cuestión prejudicial sobre una norma nacional que, con el objetivo de evitar la discriminación a la inversa, había extendido a nacionales belgas la regulación de la Directiva comunitaria sobre los derechos de los trabajadores migrantes y sus familiares<sup>56</sup>. Esta jurisprudencia encontró antes, simultáneamente y después de *Dzodzi*, una fuerte oposición por parte de los Abogados Generales.<sup>57</sup> En la más reciente jurisprudencia, sin embargo,

---

<sup>52</sup> STJUE de 26 de septiembre de 1985, *Thomasdüngrer*, Asunto C-166/85

<sup>53</sup> STJUE de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, Asunto C-297/88 y C-197/89.

<sup>54</sup> Vid., sobre esta línea jurisprudencial, por ejemplo, Kaleda, "Extension of Preliminary Rulings Procedure Outside the Scope of Community Law: The 'Dzodzi Line of Cases'", *European Integration Online Papers* vol. 4, n. 11, 2000; Lefevre, "The Interpretation of Community Law by the Court of Justice in Areas of National Competence", *European Law Review* vol. 29, 2004, p. 501 y ss, Ritter, "Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Art. 234", *European Law Review* vol. 31, 2006, p. 690 y ss.; Blutman, "The Manifest Inapplicability Standard: the Puzzling Story of the Dzodzi Jurisprudence", en *Acta Juridica et Politica* vol. 71, n. 3, Universidad de Szeged, 2008, p. 72 y ss., o "Preliminary Rulings in Internal Affairs: A Framework for Analysis", *European Integration Studies* vol. 6, n. 1, p. 3 y ss.; J.M. Calderón / A. Baez, "La armonización contable europea: las NIC/NIF y su influencia en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades", en E. Sanfrutos Cambín (dir.), *Impuesto sobre Sociedades*, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2011, y los autores y obras citados en estos trabajos.

<sup>55</sup> La jurisprudencia del TJUE ha extendido también esta doctrina a los contratos: vid., por ejemplo, la STJUE de 12 de noviembre de 1992, *Fournier*, Asunto C-73/89.

<sup>56</sup> Poco después de *Dzodzi*, la STJUE de 8 de noviembre de 1990, *GmurzynskaBsher*, Asunto C-231/89 decidió acerca de un caso similar (aplicación del Arancel Aduanero común en el marco de impuestos nacionales sobre el volumen de negocio).

<sup>57</sup> La controversia estuvo marcada por la perplejidad y oposición que esta doctrina encontró en los AGs: vid., por ejemplo, la Opinión del AG Mancini en *Thomasdüngrer*, Asunto C-166/85; AG Darmon en *Dzodzi*, Asunto C-297/88 y C-197/89, y *GmurzynskaBsher*, Asunto C-231/89; AG Tesouro en *Kleinwort-Benson*, C-346/93; AG Jacobs en *Leur-Bloem*, C-28/95; *Giloy*, C-130/95 o *Biao*, C-306/99; AG Tizzano en *Adam*, C-267/99.

sólo quedan los ecos de esa opinión disidente, revitalizados no hace mucho por la Opinión del AG Cruz Villalón en *Allianz Hungaria*<sup>58</sup>.

Poco después de *Dzodzi, Kleinwort-Benson*<sup>59</sup> pareció iniciar un cambio o retroceso con respecto a aquélla, ya que, el TJUE estableció que, para poder aplicar la doctrina del efecto indirecto o extensión de efectos, es necesario que (1) la norma nacional contenga una “remisión directa e incondicional al Derecho comunitario en virtud de la cual este Derecho resulte aplicable en el ordenamiento jurídico interno” (párr. 16), y (2) las decisiones del TJUE sean vinculantes para los órganos jurisdiccionales nacionales, requisito que no concurrirá cuando el órgano jurisdiccional aplique normas elaboradas bajo el modelo del Derecho de la UE pero “destinadas a producir divergencias” con él (párr. 18-23).

A pesar de la matización que *Kleinwort-Benson* representó, la jurisprudencia posterior ha difuminado los estrictos límites que esta sentencia estableció. En la conocida sentencia *Leur-Bloem*<sup>60</sup>, en orden a evitar la discriminación a la inversa, el legislador holandés aplicó la misma legislación a transacciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/434/EEC (actualmente, Directiva 2011/96/UE) y a situaciones puramente internas, esto es se aplicó el mismo régimen fiscal, el derivado de la Directiva, para el canje transfronterizo e interno de acciones. En su decisión, el TJUE rebajó la importancia del requisito de la “remisión directa e incondicional” de *Kleinwort-Benson* para centrarse en si, por actos expresos o implícitos, se ha admitido por el legislador nacional la aplicación del Derecho de la UE, y si existe la voluntad de crear divergencias sustantivas entre ambos grupos de normas, de manera que, en este caso las divergencias justificarían que los órganos judiciales nacionales no queden vinculados por el Derecho de la UE o las sentencias del TJUE. Con *Leur-Bloem* daba la impresión de que se abandonaba la doctrina derivada de *Kleinwort-Benson* sobre la remisión directa e incondicional para pasar a lo que se ha llamado como ‘enfoque de la solución única’ (‘same solution approach’)<sup>61</sup>: allí donde el legislador pretende adoptar la solución comunitaria en un ámbito doméstico, desplegará también sus efectos el Derecho de la UE, incluso si no existe la remisión directa que *Kleinwort-Benson* reclamaba<sup>62</sup>. *Giloy*<sup>63</sup>, un asunto sobre imposición indirecta decidido en la misma fecha que *Leur-Bloem*, siguió un enfoque muy similar a ésta, reforzando la idea de que el TJUE pretendía reducir la importancia del requisito de la “remisión directa e incondicional” para admitir las remisiones implícitas o acreditadas en el caso concreto a las normas comunitarias.

---

<sup>58</sup> Opinión del AG Cruz Villalón de 25 de octubre de 2012, *Allianz Hungría*, C-32/11.

<sup>59</sup> STJUE de 28 de marzo de 1995, Asunto C-346/93.

<sup>60</sup> STJUE de 17 de julio de 1997, Asunto C-28/95, en especial párr. 27 y ss.

<sup>61</sup> La expresión está tomada de L. Blutman, “The Manifest Inapplicability Standard: the Puzzling Story of the Dzodzi Jurisprudence”, en *Acta Juridica et Politica* vol. 71, n. 3, Universidad de Szeged, 2008, p. 72 y ss., o “Preliminary Rulings in Internal Affairs: A Framework for Anaysis”, *European Integration Studies* vol. 6, n. 1, p. 3 y ss.;

<sup>62</sup> En puridad, estos requisitos estaban también en *Kleinwort-Benson*, por lo que, en realidad, se redujo la importancia del primero de ellos sólo, el test de la remisión directa e incondicional.

<sup>63</sup> STJUE de 17 de julio de 1997, Asunto C-130/95, párr. 27-28.

La doctrina *Leur-Bloem* no sólo se consolidó en decisiones posteriores<sup>64</sup>, sino que fue también 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 demasiado remota<sup>65</sup> y, en consecuencia, difícilmente se podía decir que el Derecho nacional no quisiera producir divergencias con respecto al Derecho de la UE. Así, por ejemplo, el TJUE utilizó las normas comunitarias de contabilidad para interpretar la legislación nacional en materia del Impuesto sobre Sociedades o de actividades económicas, un ámbito no armonizado, cuando en los casos concretos, incluso cabía cuestionar la conexión existente entre las normas contables comunitarias y la nacional en materia de IS<sup>66</sup>, aplicó las reglas procedimentales del Código Aduanero Comunitario a procedimientos internos del IVA cuando la legislación nacional establecía una remisión a otra norma interna que había sido posteriormente derogada por el Código Aduanero Comunitario<sup>67</sup>, o extendió el concepto de “profesión liberal” y su interpretación a efectos de las exenciones del IVA en la Directiva 77/799/CEE para la determinación del significado del mismo término en la legislación nacional del IVA en el marco de los tipos reducidos cuando no había ninguna indicación de que la norma nacional empleara el término en el mismo sentido que en los casos previstos en la Directiva (en este caso, según el TJUE interpretó, la legislación nacional desarrollaba en el sistema interno las normas de una Directiva y con ello bastaba)<sup>68</sup>. Todas ellas extienden los efectos del Derecho de la UE más allá de los ámbitos donde racionalmente podía ser aplicable, o, sobre todo, no se muestran demasiado rígidas

---

<sup>64</sup> Vid., por ejemplo, en relación con la Directiva 90/434/CEE, STJUE de 15 de enero de 2002, *Andersen*, Asunto C-43/00; de 20 de mayo de 2010, *Modehuis Zwijnenburg*, Asunto C-352/08; de 10 noviembre de 2011, *Foggia*, Asunto C-126/10 (un asunto del que podría afirmarse no sólo que se encuentra más allá del ámbito de aplicación de la Directiva al ser aplicado el régimen derivado de esta norma a situaciones internas, sino también que es ajeno al ámbito de aplicación objetivo de la regulación contenida en dicha norma); de 18 octubre de 2012, *Pelati*, Asunto C-603/10. Sobre la Directiva 90/435, vid. la STJUE de 22 diciembre de 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, Asunto C-48/07; o el Auto del TJUE de 4 junio de 2009, *KBC*, Asunto C-439/07 (en el que el TJUE aplicó la doctrina *Leur-Bloem* a una situación puramente interna, párr. 55-60, pero se negó sin embargo a extenderla a participaciones extracomunitarias, párr. 61-74). Acerca de ambas Directivas, vid. la STJUE de 18 de octubre de 2012, *Punch Graphix*, C-371/11. O sobre la Directiva 86/643/CEE (referida a agentes comerciales que ejercen por cuenta propia), la STJUE de 16 de marzo de 2006, *Poseidon Chartering*, Asunto C-3/04. En la misma línea, también fuera del ámbito tributario, más recientemente se han manifestado las SsTJUE de 7 de noviembre de 2013, *Tevfik Isbir*, C-522/12 y de 17 de octubre de 2013, *United Antwerp Maritime Agencies*, C-184/12.

<sup>65</sup> STJUE de 14 de diciembre de 2006, *Confederación Española de Estaciones de Servicio*, Asunto C-217/05; de 11 de diciembre de 2007, *ETI*, Asunto C-280/06. Sobre el especial acercamiento que TJUE ha seguido en casos de Derecho de la competencia y cómo la doctrina *Dzodzi / Leur-Bloem* ha sido aplicado en este ámbito, vid. la Opinión del AG Cruz Villalón de 25 de octubre de 2012, *Allianz Hungária*, Asunto C-32/11, párr. 40 y ss. (aunque la STJUE en este caso no ha seguido la opinión del AG).

<sup>66</sup> SsTJUE de 14 de septiembre de 1999, *DE + ES*, Asunto C-275/95, y de 7 de enero de 2003, *BIAO*, Asunto C-306/99. En concreto, en *BIAO*, parecía claro, y así se deduce del párra. 92, que podían existir diferencias entre la norma comunitaria y la nacional, y, desde luego, que no existía una remisión expresa, pero el TJUE pareció centrarse en la obligatoriedad de la interpretación dada por el TJUE para el órgano nacional en la resolución del caso.

<sup>67</sup> STJUE de 11 de enero de 2001, *Kofisa*, Asunto C-1/99.

<sup>68</sup> STJUE de 11 de octubre de 2001, *Adam*, Asunto C-267/99.

a la hora de exigir al tribunal nacional o a las partes del caso, la acreditación del vínculo entre el Derecho de la UE y el Derecho nacional excluido del ámbito de aplicación de aquél.

La lógica de *Leur-Bloem* y de las decisiones posteriores sobre efecto indirecto parece encontrarse en que el TJUE no estaba tan interesado en la “remisión directa e incondicional” de *Kleinwort-Benson*, interpretada esta exigencia literalmente<sup>69</sup>, sino, sobre todo, en si la sentencia del TJUE resultaba relevante para decidir el caso del que conoce el órgano judicial nacional, o lo que es lo mismo, si el procedimiento judicial en situaciones puramente internas situadas fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE se resolvería con la aplicación de la norma comunitaria a ese caso “con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación”.<sup>70</sup> Y, por tanto, si, a pesar de corresponder al órgano judicial nacional determinar el alcance de la referencia al Derecho de la UE a la luz de los límites que el legislador nacional haya establecido a la aplicación del mismo a situaciones puramente internas, el órgano judicial nacional se encuentra vinculado por la sentencia del TJUE en la situación puramente interna<sup>71</sup>. En este contexto, lo realmente relevante es, en referencia a la legislación nacional, la conformidad de su contenido con –y no tanto la remisión expresa al– Derecho de la UE, y la

---

<sup>69</sup> En este sentido se pronunció la AG Kokott en su Opinión de 3 de julio de 2007, *ETI*, Asunto C-280/06, párr. 39: “También se desprende de la sentencia *Kleinwort Benson* que es determinante saber si el legislador nacional distingue entre situaciones puramente internas y las reguladas por el Derecho comunitario, o bien si quiere tratar por igual los dos tipos de supuestos y, por eso, se guía en ambos casos por el Derecho comunitario. A tal efecto es irrelevante que el Derecho nacional se remita al Derecho comunitario de modo expreso o sólo implícito, pues lo importante es *la conformidad de su contenido* con el Derecho comunitario [citando *BIAO* como ejemplo]” [referencias a pie de página omitidas].

<sup>70</sup> La Opinión del AG Geelhoed de 28 de abril de 2005, *Poseidon*, Asunto C-3/04, de forma muy acertada en nuestra opinión, acentuó este requisito:

“14. El Tribunal de Justicia cuidó de diferenciar situaciones como las planteadas en el asunto *Kleinwort Benson*, 7 en el que la disposición de Derecho comunitario no era, en cuanto tal, vinculante para el tribunal nacional al aplicar su legislación nacional; en realidad, la legislación nacional relevante preveía expresamente que las autoridades del Estado miembro del que se trataba adoptarían modificaciones «destinadas a producir divergencias» entre dicha legislación y las disposiciones de Derecho comunitario (en dicho caso, el Convenio de Bruselas).

15. Es evidente que, en dichos asuntos, el factor decisivo para la admisibilidad de la remisión prejudicial era si el litigio principal quedaría de hecho resuelto mediante la aplicación de la disposición de Derecho comunitario de la que se trataba. De ser así, la interpretación uniforme de los conceptos comunitarios relevantes a través del procedimiento de remisión prejudicial servía a «un interés comunitario manifiesto [...] con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación». Sin embargo, correspondía al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de esa remisión, teniendo en cuenta los límites que el legislador nacional hubiera podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas” [las notas a pie de página han sido omitidas].

<sup>71</sup> Vid., por ejemplo, Lefevre, *op. cit.*, p. 508, y Arnull, *op. cit.*, p. 53-54.

vinculación de la decisión del TJUE para el órgano jurisdiccional nacional<sup>72</sup>. Lo que ocurre es que da la impresión de que, en muchos casos, la percepción de este requisito o la acreditación del cumplimiento del mismo, al igual que la remisión directa e incondicional, se ha flexibilizado en exceso y se asume que el mero planteamiento de la cuestión prejudicial ya determina que el juez nacional esté vinculado por la respuesta del TJUE (*BIAO* es un claro exponente de esta tendencia).

En conclusión, la evolución posterior, con carácter general, y a salvo algunas sentencias más rígidas que comentaremos más abajo, 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,

---

<sup>72</sup> Este Segundo requisito no siempre estuvo presente en las decisiones del TJUE y ha conducido a una cierta confusión. Así, por ejemplo, aparece con claridad meridiana en *Kleinwort-Benson*, párra. 24: “. . . es imposible admitir que las respuestas que el 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 y 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” (con cita al Dictamen 1/1991, de 14 de diciembre de 1991, párra. 61). Sin embargo, después de que la AG Sharspton, en su Opinión de 3 de Julio de 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, Asunto C-48/07 (sobre la Directiva 90/435/CEE), afirmara que “puesto 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 [...] pero [ello] no ha impedido que el Tribunal de Justicia declare dichos asuntos admisibles”, el TJUE contestó en su decisión de 22 de diciembre de 2008, *Les Vergers*, Asunto C-48/07, párr. 27, lo siguiente: “en el marco del reparto de las funciones jurisdiccionales entre los tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia previsto por el artículo 234 CE, éste no puede, en su respuesta al juez nacional, tener en cuenta el sistema general de las disposiciones del Derecho interno, las cuales, al mismo tiempo que remiten al Derecho comunitario, determinan el alcance de tal remisión (véase la sentencia de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, C-297/88 y C-197/89, Rec. p. I-3763, apartado 42). De este modo, corresponde al Derecho interno y, por consiguiente, a la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de que se trate, apreciar los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas (sentencias *Dzodzi*, antes citada, apartado 42; de 12 de noviembre de 1992, *Fournier*, C-73/89, Rec. p. I-5621, apartado 23, y *Leur-Bloem*, antes citada, apartado 33). *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*” (cursiva añadida). Una idea similar fue expresada por el AG Cosmas en su Opinión de 19 de enero de 1999, *Andersson*, Asunto C-321/97, párr. 19, o por el AG Gelhooed en *Poseidon*, párr. 16. En algunas ocasiones, el TJUE ha flexibilizado la interpretación de este requisito: vid., por ejemplo, TJUE (Gran Sala) de 11 de diciembre de 2007, *ETI*, Asunto C-280/06, párr. 28, al establecer que del mero hecho de que haya sido planteada una cuestión prejudicial se presume que la decisión del TJUE es necesaria para decidir el caso en cuestión. En la más reciente *Allianz Hungría* el TJUE explicó que, de la resolución de remisión del órgano judicial nacional, se desprende que los conceptos del Derecho nacional deben recibir la misma interpretación que los conceptos análogos del Derecho de la UE y que éste ‘está vinculado a este respecto por la interpretación de dichos conceptos dada por el Tribunal de Justicia’.

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.

La evolución de los requisitos en materia de efecto indirecto del Derecho de la UE y la jurisprudencia existente, quizás, es heredera y tributaria de la asimetría que es posible detectar entre esta jurisprudencia y la doctrina *Guimont*. Como se recordará, *Guimont* no demandó especiales requisitos o pruebas del juez nacional o las partes sobre el impacto del Derecho de la UE sobre situaciones internas o la conexión existente entre la situación de hecho no cubierta por el Derecho de la UE y la norma nacional o sobre los efectos de la sentencia del TJUE para el juez nacional. *Dzodzi*, *Leur-Bloem* y, muy especialmente, *Kleinwort-Benson* son notablemente más rígidas que *Guimont*, sin que existan razones claras para tales divergencias<sup>73</sup>. Y, en este sentido, resulta curioso que, en lugar de trasladar las exigencias de *Dzodzi*, *Leur-Bloem* o incluso *Kleinwort-Benson* hacia las situaciones tipo *Guimont*, más bien se hayan relajado las exigencias de aquella línea de jurisprudencia en sintonía con esta última. La relajación de *Kleinwort-Benson* que se trasluce de algunas sentencias posteriores tiene muy probablemente conexión con el efecto de deslizamiento hacia la solución inadecuada (jurisprudencia *Guimont*) y hace necesario un replanteamiento por el TJUE de su doctrina, tanto en la línea de jurisprudencia *Guimont* como en *Dzodzi / Leur-Bloem*, como, por otra parte, demandaba el AG Wahl en *Venturini*.

De forma sintética, y como conclusión, las principales dificultades de la doctrina del efecto indirecto se pueden referir a tres líneas de jurisprudencia diferenciadas. En primer lugar, y, sin necesidad de extendernos demasiado por ser una cuestión ya tratada, están pronunciamientos como *Kofisa*, *Adam*, *DE+ES*, *BIAO* o *ETI*, en los que, como hemos indicado más arriba, sólo de una forma un tanto forzada era posible establecer una conexión entre la norma nacional y la comunitaria. En la misma línea cabe situar la más reciente *Allianz Hungaria*<sup>74</sup>, en la que, en contra de la Opinión del AG, quien recurrió a la doctrina de la remisión directa e incondicional de *Kleinwort-Benson*, el TJUE se pronunció, en el marco del Derecho de la competencia, sobre la posibilidad de contestar una cuestión prejudicial planteada en relación con una norma nacional que seguía en su redacción al art. 101 TFUE, empleando conceptos idénticos, y del preámbulo cuando de la exposición de motivos de la ley nacional se desprende que el legislador nacional quiere armonizar la normativa nacional de la competencia con la comunitaria. Para el TJUE, la redacción de la norma nacional tomando como modelo el art. 101 TFUE y la mención en el preámbulo y exposición de motivos de la voluntad armonizadora del legislador nacional –aunque fueran genéricas e imprecisas– eran datos suficientes de que el legislador nacional había pretendido dispensar un trato igual a las situaciones cubiertas por el Derecho de la UE y a las que se rigen por el Derecho nacional (párra. 21). Al estar acreditado, además, que el tribunal nacional estaría vinculado por la interpretación del TJUE y que los conceptos que

---

<sup>73</sup> Vid., en el mismo sentido, Ritter, *op. cit.*, especialmente, p. 698.

<sup>74</sup> STJUE de 14 de marzo de 2013, *Allianz Hungaria*, C-32/11.

aparecen en la norma nacional deben recibir la misma interpretación que los comunitarios, el TJUE se declaró competente para contestar la cuestión prejudicial planteada (párra. 22). Lo llamativo de esta sentencia es, precisamente, que se aparta de la Opinión del AG Cruz Villalón para quien los hechos eran similares a los considerados en *Cicala* (vid. infra sobre esta sentencia) y no se daban los requisitos derivados de *Kleinwort-Benson* de remisión directa e incondicional del Derecho nacional al Derecho de la UE para que el TJUE pudiera pronunciarse<sup>75</sup>. El TJUE, sin embargo, pareció otorgar mayor peso a que la respuesta sería útil para el tribunal nacional en la resolución del caso y, además, estaría vinculado por ella, en lugar de exigir la acreditación de una vinculación directa y clara de la situación nacional con el Derecho de la UE. Una vez más, para el TJUE, en línea con *Leur-Bloem*, la inspiración o conformidad comunitaria de la legislación nacional parece que resultó suficiente para entender cumplido el primer requisito derivado de *Kleinwort-Benson*, sin necesidad de que quedara acreditada la ‘remisión directa e incondicional’ de manera estricta. Sin embargo, sí que resultó relevante la acreditación de la vinculación del juez nacional a la solución comunitaria y la inexistencia de voluntad del legislador de que se produzcan divergencias.

En relación con esta línea, quizás fuera deseable una mayor rigidez del TJUE a la hora de fijar o establecer la conexión entre el Derecho nacional y el Derecho de la UE, ya que, en muchas de las sentencias, tal conexión es, cuando menos, excesivamente tenue.

En segundo lugar, es posible identificar una línea de jurisprudencia que se desvía de la anterior y que se muestra más rígida que otras sentencias a la hora de afirmar la doctrina del efecto indirecto. En ella cabe situar *Agafitei*, *Cicala* o *Nolan*, casos en los que *Kleinwort-Benson* parece haberse revitalizado, al menos, formalmente. En *Agafitei*<sup>76</sup> el TJUE rechazó las cuestiones prejudiciales planteadas en el caso de una discriminación que no estaba comprendida dentro del ámbito de aplicación de ciertas Directivas comunitarias aún cuando, según parece, el Derecho nacional arbitró el mismo procedimiento de reparación para discriminaciones comprendidas en el ámbito del Derecho de la UE y el no cubierto por éste. En realidad, en esta sentencia no estaba claro que el Derecho de la UE debiera influir en el contenido en sentido estricto del procedimiento de reparación de la discriminación y, además, la imposición de algún tipo de requisito en este campo no cubierto por el Derecho de la UE podía haber servido para atacar una norma nacional de rango constitucional y su correspondiente interpretación por el tribunal constitucional nacional, que imponían divergencias entre el Derecho nacional y el Derecho de la UE. Es decir, puede perfectamente argumentarse que

---

<sup>75</sup> La Opinión del AG Cruz Villalón de 25 de octubre de 2012, *Allianz Hungária* definió el concepto de “remisión directa e incondicional”. Para él, “directa” significa “expresa e inequívoca”, “una verdadera remisión, no bastando con una simple mención como fuente de inspiración”; mientras que “incondicional” implica “que la remisión ha de hacerse al conjunto de la regulación de que se trate”, si el legislador nacional solamente toma en consideración una sola disposición de una norma, no es suficiente (párr. 29). Con estos estándares, las cuestiones prejudiciales en asuntos tales como por ejemplo *DE+ES*, *BIAO*, *Kofisa*, *Adam*, o incluso *ETI* deberían haberse desestimado.

<sup>76</sup> STJUE de 7 de julio de 2011, *Agafitei*, C-310/10.

un pronunciamiento del TJUE en el caso concreto hubiera excedido el margen de lo razonable por ser la conexión de la norma interpretada demasiado remota con el Derecho de la UE, con la consecuencia de que se hubiera producido una vulneración de las competencias nacionales, y, además, haber quedado acreditado que el Derecho nacional tenían la voluntad de producir divergencias en relación con el Derecho de la UE.

*Cicala*<sup>77</sup> presenta una cierta similitud con el caso anterior ya que, de una referencia general a los principios de Derecho de la UE en una norma nacional, el TJUE no dedujo que quedaran desplazadas en ámbitos puramente internos las normas domésticas que excluían la obligación de motivar (establecer las razones para su adopción) de los actos de las autoridades públicas y que fuese necesario aplicar, en este contexto, el art. 296 TFUE y el art. 21 (2) (c) de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE<sup>78</sup>. Aparentemente da la impresión de que, en este caso, el TJUE revitaliza el requisito de la remisión directa e incondicional, sin embargo, parece más bien que la razón fundamental de la decisión del TJUE es que éste no encuentra o considera acreditada, ni en la legislación ni en el razonamiento del tribunal nacional, la aplicación uniforme de la solución comunitaria en el ámbito interno<sup>79</sup>. En una línea similar cabe situar a *Nolan* un asunto donde la exclusión de una materia del ámbito de una Directiva expresamente así como el hecho de que fuera posible en el ordenamiento nacional que una de las partes (un Estado tercero) hubiera podido sustraerse voluntariamente del ámbito de aplicación de la norma nacional que aplicó la Directiva causó el efecto en el TJUE de que se revitalizara la jurisprudencia *Kleinwort-Benson* para afirmar que, en el caso concreto, no se aplicaba la doctrina del efecto indirecto del Derecho de la UE<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> La STJUE de 21 de diciembre de 2011, *Cicala*, Asunto C-482/10.

<sup>78</sup> Para el TJUE fue esencial que el tribunal nacional no indicara si la referencia interna al Derecho de la UE tenía la consecuencia de relegar las normas nacionales relativas a la obligación de motivar y reemplazarlas con el Art. 296.2 TFUE y el Art. 41 (2) (c) de la Carta u otra norma comunitaria sobre obligación de motivación (párr. 28), y, en consecuencia, el TJUE interpretó que ni la cuestión prejudicial ni tampoco la legislación nacional contenían indicaciones suficientemente precisas de las cuales pudiera deducirse que la normativa nacional pretendiera, en relación con la obligación de razonar o motivar los actos, hacer una remisión al contenido del art. 296.2 TFUE y el artículo 41 (2) (c) de la Carta, de manera que situaciones internas y situaciones dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE pudieran ser tratadas de la misma forma (párr. 29).

<sup>79</sup> Párra. 17 de *Cicala*: “En aplicación de esta jurisprudencia, el Tribunal de Justicia se ha declarado en repetidas ocasiones competente para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a disposiciones del Derecho de la Unión en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se situaban fuera del ámbito de aplicación de ese Derecho, pero en las que dichas disposiciones del Derecho de la Unión habían sido declaradas aplicables por el Derecho nacional en virtud de una remisión al contenido de aquéllas. *En esas sentencias, resultaba evidente que las disposiciones nacionales que reproducían las disposiciones del Derecho de la Unión no habían limitado la aplicación de estas últimas* (sentencias de 17 de julio de 1997, *Giloy*, C-130/95, Rec. p. I-4291, apartado 23, y *Leur-Bloem*, C-28/95, Rec. p. I-4161, apartado 27 y jurisprudencia citada) (cursiva añadida por nosotros).

<sup>80</sup> La STJUE del 18 de octubre de 2012, *Nolan*, Asunto C-583/10 aplicó *Kleinwort-Benson* para requerir “indicaciones suficientemente precisas de que las disposiciones de esa Directiva han sido declaradas aplicables por el Derecho nacional de manera directa e incondicional a situaciones... que

Esta segunda línea jurisprudencial, a nuestro juicio, no es criticable en sí misma. Probablemente, podría incluso decirse que es más razonable que la extensión excesiva de efectos del Derecho de la UE que se ha producido en la primera línea de jurisprudencia más arriba mencionada, ya que en esta última se echa en falta una mayor rigidez del TJUE a la hora de exigir la acreditación de la conexión entre el Derecho de la UE y el Derecho nacional, lo cual podría pasar, como algún AG ha demandado recientemente, por la revitalización o resurrección del requisito de la remisión directa e incondicional<sup>81</sup>, o, cuando menos, en la acreditación fehaciente de la voluntad del legislador nacional de aplicar el Derecho tributario de la UE fuera de su ámbito natural de producción de efectos.

En esta segunda línea de jurisprudencia, de mayor revitalización de *Kleinwort-Benson*, cabe situar también el Auto *Club Náutico de Gran Canaria*, al que, por su interés, dedicaremos especial atención en la sección siguiente. Existe, sin embargo, una diferencia notable entre este Auto y las sentencias enmarcadas en esta tendencia, y es, como se explicará, en nuestra modesta opinión, la falta de justificación de la decisión del TJUE o la aplicación incorrecta y rígida de *Kleinwort-Benson* en un asunto donde se debiera haber aplicado la doctrina general y más flexible de *Leur-Bloem*.

Una tercera línea digna de mención viene representada por el Auto del TJUE de 4 de junio de 2009, *KBC*, C-439/07, en el que el TJUE aplicó la doctrina *Leur-Bleum*,

---

no están comprendidas en el ámbito de aplicación de esa Directiva" (párr. 48). En este caso, el Reino Unido decidió aplicar la Directiva 98/59/CE al despido de empleados de administraciones públicas (una situación no comprendida por el ámbito de aplicación de la citada Directiva). Sin embargo, el supuesto de hecho planteado al TJUE se refería al despido de trabajadores de una base norteamericana en el Reino Unido, sin que estuviera claro que, en esta situación, fuera aplicable ni siquiera la norma nacional controvertida. El TJUE argumentó, *inter alia*, que "los autos no contienen indicaciones suficientemente precisas de que el Derecho nacional haya declarado automáticamente aplicables las soluciones establecidas por la Directiva 98/59 en una situación como la de litigio principal" (párr. 51). Además, tuvo también en cuenta el TJUE el hecho de que la Directiva 98/59/CE "inequívocamente" señalara que la norma comunitaria no se aplicaba a situaciones tales como la considerada en el litigio (párr. 54-55). En estos casos, cuando el acto de la UE excluye su aplicación de manera expresa a un determinado ámbito, el propio legislador comunitario está renunciando a una interpretación y aplicación uniformes de las normas jurídicas en ese ámbito excluido y no existirá un interés de la unión en la interpretación uniforme (que, como sabemos, es el que justifica la doctrina *Dzozdi y Leur-Bloem*). Lo cierto es que el pronunciamiento del TJUE resulta un tanto extraño: no alcanzamos a comprender la razón que lleva a diferenciar entre las exclusiones expresas del ámbito de aplicación de una directiva o las implícitas en el tenor de la misma y por qué razón existen diferencias entre ambas como apunta *Nolan*. Da la impresión, más bien, de que el TJUE estaba más preocupado por la posibilidad de que EE.UU. hubiera alegado su inmunidad, lo que hubiera llevado a una solución distinta a la propia de la legislación nacional / directiva y prueba que la solución comunitaria no era aplicable automáticamente en el caso planteado (vinculación de la solución comunitaria para el juez nacional) (párra. 50-51). Es decir, en sentido estricto, tampoco puede decirse que esta sentencia suponga una desviación notable con respecto a la jurisprudencia dominante a fin de hacer más estrictas las condiciones de aplicación de la doctrina del efecto indirecto, si bien da la impresión de que concede un peso importante a *Kleinwort-Benson*.

<sup>81</sup> Vid. las Opiniones del AG Cruz Villalón en *Allianz Hungaria* y, más recientemente, en *Alpha River Cruises*, C-17/13.

en relación con la Directiva Matriz Filial, para los dividendos internos procedentes de Bélgica (esta norma sólo regula los pagos de dividendos entre matrices y filiales residentes en distintos Estados miembros de la UE) pero denegó la aplicación de la misma doctrina en el contexto de dividendos procedentes de filiales de terceros Estados. Tal asimetría en el tratamiento de dos situaciones ‘internas’ (una interna en sentido estricto, otra ‘externa’ por afectar a terceros Estados) carece justificación alguna, aunque, todo hay que decirlo, la respuesta del TJUE en este punto estuvo condicionada por la cuestión prejudicial que planteó el órgano nacional, que, para filiales domiciliadas en terceros Estados, simplemente preguntó por los efectos de la libre circulación de capitales y no por la aplicación de la interpretación de la Directiva en este ámbito excluido de su campo de aplicación. El Auto en *KBC* pudo, por otra parte, estar condicionado por el contexto en el que se produjo, ya que, recuérdese, en aquéllos años la jurisprudencia del TJUE sobre la aplicación de la libre circulación de capitales a los terceros Estados carecía todavía de consistencia y hubo que esperar hasta *Test Claimants in the FII 2* para que el TJUE corrigiera las contradicciones de su jurisprudencia anterior y desvinculara la libre circulación de capitales de la libertad de establecimiento, o de situaciones fácticas que, en el ámbito intracomunitario hubieran dado lugar a la aplicación de esta libertad, con el efecto de que, a partir de ese momento, se inaugura una era de mayor impacto de la libre circulación de capitales en relación con las normas nacionales en materia tributaria que regulan aspectos vinculados a terceros Estados. Este nuevo contexto de aplicación de la libre circulación de capitales en relación con Estados terceros, a nuestro juicio, debiera llevar también al TJUE a considerar si la doctrina del efecto indirecto es trasladable a situaciones excluidas del ámbito de aplicación de las normas comunitarias en materia de imposición directa (Directiva Matriz-Filial y Directiva Fusiones) cuando el legislador nacional opte por no discriminar entre situaciones comunitarias e internas y situaciones relativas a terceros Estados. En este nuevo contexto, no tiene demasiado sentido tratar de diferente manera a las situaciones internas *stricto sensu* y a las exteriores.

### 3.3. Una valoración crítica de la doctrina del efecto indirecto

De la jurisprudencia del TJUE sobre efectos indirecto del Derecho de la UE se deduce que su fundamento está en evitar ‘divergencias de interpretación’ cuando las normas nacionales se atienen a las soluciones del Derecho de la UE<sup>82</sup> lo cual produce el efecto de que elimina las discriminaciones inversas. Sin embargo, la doctrina, tal y como ha sido formulada por el TJUE, genera algunas dudas importantes y, hasta cierto punto, presenta incoherencias si se compara con otras líneas jurisprudenciales expuestas en el epígrafe 2<sup>83</sup>.

---

<sup>82</sup> *Dzodzi*, párra. 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”.

<sup>83</sup> Esta fue la opinión por ejemplo, del AG Jacobs en *BIAO* en el párr. 49.

En primer lugar, encontramos que no está demasiado bien delimitada la eficacia del Derecho de la UE en relación con la situación interna no cubierta por aquél. A nuestro juicio, el carácter vinculante de la decisión del TJUE debiera determinar que también en este ámbito jueguen las doctrinas del efecto directo, primacía y obligación de interpretación conforme al Derecho de la UE, por más que los problemas estrictos de aplicación de esta doctrina en el ámbito nacional o situación interna, técnicamente, correspondan al Derecho nacional<sup>84</sup>. Se produce la paradoja aquí de que la aplicación del Derecho de la UE fuera de su ámbito natural debiera determinar que fuese el Derecho nacional el que regulase enteramente los efectos que produce la falta de sintonía entre la norma nacional y el Derecho de la UE, sin embargo, es difícil pensar que las consecuencias pudieran ser distintas en ambos ámbitos a riesgo de crear precisamente la situación que se pretende evitar con la doctrina del efecto indirecto, esto es, la discriminación inversa (en contra de la voluntad del legislador nacional de tratar las dos situaciones, comunitaria e interna, de igual manera). No puede olvidarse que el fundamento último de la doctrina del efecto indirecto se encuentra en la necesidad de garantizar una 'interpretación uniforme' del Derecho de la UE en situaciones en las que el legislador nacional ha tratado de evitar la discriminación inversa. Si esto es así, en ese ámbito interno no cubierto por el Derecho de la UE debe jugar con plenitud no sólo la doctrina de la interpretación conforme, sino también la propia del efecto directo y la primacía, con la consecuencia de que la norma nacional contraria al Derecho de la Unión devendría inaplicable incluso en el ámbito no cubierto por éste. De otra forma, cuando el juez nacional carezca de potestad en su ordenamiento interno para 'inaplicar' la ley (más allá de los casos estrictamente comunitarios), estaríamos ante un caso sin solución, en el que dudosamente se estaría dando aplicación a una de las condiciones de la jurisprudencia *Dzodzi / Leur-Bloem*, esto es, que la sentencia del TJUE vincule al juez nacional en toda su dimensión<sup>85</sup>.

Resulta absolutamente paradójico que el AG Wahl en *Venturini*, en relación con casos vinculados a la doctrina *Guimont* reclame una mayor fundamentación por los tribunales nacionales de la relevancia para el tribunal nacional de la decisión del TJUE y, al mismo tiempo, el propio TJUE en la línea de jurisprudencia sobre efecto indirecto no aclare cuál podría ser la relevancia o efecto de sus decisiones para el tribunal nacional, sino que tan sólo indique que debe estar el órgano nacional vinculado por la decisión del TJUE y a él corresponde aplicar la decisión del TJUE, creando una suerte de círculo vicioso que no genera sino dudas en los propios tribunales nacionales y los intérpretes del Derecho de la UE (¿quiere decir 'estar vinculado' que pueda dejar inaplicada la norma nacional fuera del ámbito cubierto por el Derecho de la UE? ¿supone esto una corrección de los poderes que el órgano

---

<sup>84</sup> Así Kaleda, p. 3, por ejemplo, apunta que 'los problemas de aplicación atribuibles al hecho de que la situación cae fuera del alcance del Derecho de la UE se dejan al tribunal nacional para su resolución'.

<sup>85</sup> Recuérdese que, en el ordenamiento español, el juez nacional no puede dejar inaplicadas las leyes sin el planteamiento de una cuestión de constitucionalidad (salvo cuando la norma sea contraria al Derecho de la UE).

jurisdiccional nacional tiene a la luz del Derecho nacional?)<sup>86</sup>. La ‘comunitarización’ de los remedios por incumplimiento del Derecho de la UE (acción de devolución de ingresos indebidos y responsabilidad por incumplimiento) y sus exigencias probablemente también demanda este paso<sup>87</sup>, así como el hecho de que el régimen de ayudas de estado ha sido utilizado instrumentalmente en *Regione Sardegna* para evitar ‘discriminaciones en situaciones internas’.

En segundo lugar, es preciso poner de manifiesto que no se entiende muy bien la asimetría que se produce entre la jurisprudencia sobre discriminación inversa (doctrina *Guimont*) y la doctrina del efecto indirecto. Mientras la segunda demanda una voluntad de aplicar el Derecho de la UE fuera de su ámbito o esfera de influencia, la jurisprudencia *Guimont* nunca ha exigido esta conexión, hasta el punto de que se podría decir que es, en realidad, una versión ‘relajada’ de la jurisprudencia *Dzodzi*, sin que exista tampoco justificación para tales divergencias<sup>88</sup>. Las exigencias de la jurisprudencia sobre efecto indirecto relativas a la vinculación para el juez nacional de la respuesta del TJUE son lógicas, dada la naturaleza del mecanismo de la remisión prejudicial del art. 267 TFUE<sup>89</sup>. Lo que resulta sorprendente es por qué razón, como hemos visto, en la jurisprudencia sobre efecto indirecto la condición relativa a la remisión directa o incondicional o la acreditación de que el Derecho nacional acoge la solución comunitaria se ha relajado. En realidad, podría decirse que la evolución de la jurisprudencia *Dzodzi* en casos donde la relación con el Derecho de la UE era, cuando menos, tenue o dudosa (*DE+ES, BIAO, Adam, Kofisa, ETI*) aproxima aquélla a la jurisprudencia *Guimont*, desvirtuando, sin justificación, una de las condiciones que *Kleinwort-Benson* demandaba.

Y, por ello, la reciente posición del Abogado General Wahl en *Venturini* relativa a la necesidad de que el TJUE refuerce las exigencias para contestar las cuestiones prejudiciales en situaciones del tipo *Guimont* deberían trasladarse también al ámbito de la jurisprudencia *Dzodzi* de forma que quede acreditada la conexión entre el ámbito material interno fuera del Derecho de la UE y el propio Derecho de

---

<sup>86</sup> En decisiones como *ETI*, párra. 51, o *Allianz Hungaria*, párra. 29, pero también en otras anteriores, el TJUE se limita a decir que corresponde al juez nacional extraer las consecuencias relevantes de la decisión del TJUE. El AG Wahl en *Venturini* parece conforme con este planteamiento, pero, la cuestión es, ¿cuáles son esas consecuencias? ¿no debería el TJUE hacerlas más explícitas?

<sup>87</sup> Vid., por ejemplo, últimamente la STJUE de 12 de diciembre de 2013, *Test Claimants in the FII Group (3)*, C-362/12.

<sup>88</sup> Vid., para un mayor desarrollo de este punto, Ritter, op. cit.

<sup>89</sup> *Kleinwort-Benson*, párra. 24: “. . . es imposible admitir que las respuestas que el 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 y 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” (con cita al Dictamen 1/91, de 14 de diciembre de 1991, párra. 61, donde el TJUE remarcó la naturaleza vinculante de sus sentencias para el juez nacional). Vid., en la misma línea, el párra. 27 de *Les Vergers*, C-48/07, donde el TJUE insiste en que el tribunal nacional no puede desviarse de la interpretación dada por el TJUE.

la UE (además, de que quede acreditada la vinculación por el juez nacional con respecto a la respuesta del TJUE). No tendría sentido que el TJUE variara su jurisprudencia *Guimont* para ser más estricto en la línea que reclamaba el AG Wahl en *Venturini* pero, sin embargo, continuara respondiendo cuestiones prejudiciales sobre efecto indirecto del Derecho de la UE en ámbitos donde la relación entre el Derecho nacional y el Derecho de la UE es demasiado remota (*DE+ES, BIAO, Adam, Kofisa, ETI* o *Allianz Hungaria*)<sup>90</sup>. Esto es, similares requisitos deberían exigirse en la jurisprudencia sobre situaciones internas / discriminación inversa y la doctrina del efecto indirecto, pues, en definitiva, ambas responden a la misma finalidad. Una aplicación más rígida de la jurisprudencia *Dzodzi / Leur-Bloem* facilitaría la labor del TJUE de fijación de los efectos del Derecho de la UE en este tipo de situaciones, esto es, la primera aclaración necesaria de esta línea jurisprudencia a la que nos hemos referido más arriba.

En tercer lugar, la doctrina de la interpretación conforme, puesta en relación con la jurisprudencia *Dzodzi / Leur-Bloem* también demanda algún comentario. Si la regulación uniforme de las situaciones internas y comunitarias en ejecución del Derecho (secundario) de la UE produce el efecto de que la norma nacional deba interpretarse de acuerdo con el Derecho de la UE también en la situación puramente interna a fin de evitar violaciones al Derecho de la UE, ¿por qué no aplicar la misma doctrina en situaciones del tipo *ICI* relativas a la interpretación de una norma nacional que regula igualmente situaciones cubiertas y no cubiertas por el Derecho de la UE? Nuevamente, da la impresión de que existe una cierta incoherencia entre la línea *Dzodzi / Leur-Bloem*, por un lado, e *ICI*, por otro, ya que mientras la primera lleva la doctrina de la interpretación conforme fuera del ámbito natural de aplicación del Derecho de la UE (situación interna), la segunda no lo hace. Sin embargo, la justificación que subyace a la doctrina *Dzodzi* (evitar futuras vulneraciones del Derecho de la UE y divergencias interpretativas a fin de eliminar la discriminación inversa) es plenamente trasladable a situaciones tipo *ICI*, donde la norma nacional regula de igual manera los casos intra y extracomunitarios o, en general, cuando la ley nacional se ocupa de situaciones cubiertas y no cubiertas por el Derecho de la UE sin establecer distinciones. En definitiva, no se entiende por qué razón en situaciones donde la conexión de la situación nacional con el Derecho de la UE es tan tenue como, por ejemplo, en *BIAO* se admite el efecto indirecto y, sin embargo, en *ICI* donde existe un interés manifiesto también en interpretar la norma nacional de acuerdo con el Derecho de la UE, no se aplica la doctrina de la interpretación conforme en una situación relativa a terceros Estados que, como las contempladas en *Dzodzi* o *Leur-Bloem*, queda extramuros del Derecho de la UE.

---

<sup>90</sup> De hecho, el AG Wahl en *Venturini* demanda que en situaciones tipo *Dzodzi* la cuestión prejudicial debe contestarse si (1) la remisión al Derecho de la UE es suficientemente clara y (2) no hay duda de la vinculación para el tribunal nacional de la interpretación dada por el TJUE. Recuérdese que el AG Ruiz-Jarabo demandó en *Kofisa* una aplicación más estricta de la exigencia de 'remisión directa e incondicional', igual que el AG Cruz Villalón en *Allianz-Hungaria*.

Por último, tampoco resulta muy comprensible que la jurisprudencia *Dzodzi / Leur-Bloem* no haya sido extendida a situaciones ‘externas’, esto es, relativas a terceros países, cuando la norma nacional regula de igual manera la situación comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE y las relativas a terceros países. A este respecto, el resultado en *KBC*, un Auto en el que el TJUE aplicó la doctrina *Leur-Bloem* a situaciones internas, reguladas de la misma manera que las intracomunitarias en el momento de ejecutar la Directiva 90/435/CEE en el Derecho interno, pero no a la participación en filiales de terceros países por matrices belgas, pone de manifiesto esta incoherencia, aunque, en el caso concreto, también la cuestión prejudicial del Tribunal nacional, como en el Auto del *Club Náutico de las Islas Canarias* que comentamos más abajo, puede haber contribuido a la confusión: incomprensiblemente, el Tribunal nacional no preguntó sobre la doctrina de la extensión de efectos en situaciones con terceros países, sino que en la pregunta remitida al TJUE se refirió únicamente a la libertad de circulación de capitales<sup>91</sup>. En el nuevo contexto de la UE, la doctrina del efecto indirecto debe poder ser de aplicación a cualquier situación interna, involucre o no a terceros países o se refiera únicamente a situaciones puramente nacionales.

#### 3.4. El caso de las Islas Canarias y los límites de la doctrina del efecto indirecto

Como es sabido, las Islas Canarias se encuentran entre aquellos territorios que tienen una situación/estatus especial dentro del Derecho de la UE (art. 349 TFUE). Para algunas cuestiones, este territorio está incluido dentro del ámbito material o territorial del Derecho de la UE, mientras que, para otras, no lo está. Por ejemplo, las Islas Canarias están excluidas del ámbito territorial de la regulación comunitaria del IVA<sup>92</sup>, aunque están igualmente provistas de un impuesto indirecto general muy similar, aunque no completamente idéntico, al IVA, el llamado Impuesto General Indirecto Canario (“IGIC”). Esto es, si bien Canarias podría considerarse como un territorio comunitario, con un estatuto especial, a efectos del IVA funciona como un territorio exterior, ya que la normativa comunitaria relativa a este impuesto no opera en Canarias.

En este contexto, los tribunales de las Islas Canarias se han enfrentado a la cuestión de si las Sentencias del TJUE sobre el IVA eran aplicables en este territorio cuando un artículo de la normativa del IGIC seguía de forma literal la norma española que incorporaba a nuestro ordenamiento las Directivas de la UE sobre el IVA. El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias estableció inicialmente que la jurisprudencia sobre el IVA emitida por el TJUE era relevante y tenía efectos en la interpretación o incluso en la decisión de no aplicar la legislación especial del IGIC. En realidad, el problema se suscitó en relación con la sentencia del TJUE de 7 de mayo de 1998, *Comisión/España*, Asunto C-124/96, en la que el TJUE determinó que dado que la exención del IVA referida a suministros ligados a deportes o la

---

<sup>91</sup> Tercera cuestión prejudicial en *KBC*, Asunto C-439/07.

<sup>92</sup> Art. 4.1 del Reglamento (CEE) 1911/1991 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias, DO L 171/1, de 26 de junio de 1991.

educación física se aplicaba únicamente a establecimientos privados cuyas cuotas de socio no excedieran de una cierta cantidad, España había incumplido las obligaciones impuestas por art. 13 (A) (1) (m) de la Sexta Directiva (Directiva 77/799/CEE, posteriormente sustituida por la Directiva 2007/112/CE, relativa al sistema común del IVA). El TSJ de Canarias concluyó que esta sentencia producía efectos no sólo sobre la norma de territorio común relativa al IVA, sino, también, sobre la misma exención en la normativa del IGIC<sup>93</sup>.

Como consecuencia del recurso de amparo planteado por la Administración Tributaria de las Islas Canarias, el Tribunal Constitucional<sup>94</sup> concluyó que el TSJ de Canarias no era competente para inaplicar una norma del IGIC sin primero plantear una cuestión prejudicial al TJUE<sup>95</sup>. Tras esta decisión del TC, el TSJ de Canarias acudió al TJUE y preguntó si *Comisión / España C-124/96* podía tener algún efecto sobre la legislación del IGIC.

En su Auto de 16 de abril de 2008, *Club Náutico de Gran Canaria*, Asunto C-186/07, el TJUE rechazó contestar a la cuestión prejudicial ya que el Derecho de la UE no podía ser aplicado, *ni directa ni indirectamente* al caso en cuestión. El TJUE entendió que la Sexta Directiva sobre el IVA no era aplicable *ratione materiae* o *ratione loci* a la normativa del IGIC y que tampoco existía un reenvío formal del último al primero, por lo que el IGIC tenía carácter autónomo con respecto a la normativa europea sobre el IVA<sup>96</sup>. Es extraño, sin embargo, que el TJUE quisiera

---

<sup>93</sup> STSJ de Canarias de 25 de junio de 2004, rec. n. 1568/99.

<sup>94</sup> STC 194/2006. Compárese la decisión de este caso con la STC 78/2010, que provoca un resultado contrario en el mismo supuesto de hecho: la aplicación incorrecta del TSJ de Canarias de la doctrina del TJUE sobre el IVA en un ámbito cubierto por éste como consecuencia del no reconocimiento del derecho de amparo al recurrente, aunque por razones que no son objeto de comentario en este trabajo. Vid. al respecto, nuestro trabajo "Introducción: Imposición Directa y Derecho de la UE", en Carmona (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Valencia: Ciss, 2013, pp. 805-806.

<sup>95</sup> Compárese la doctrina de la STC 194/2006, con la derivada de la STC 145/2012, que admite la inaplicación del Derecho nacional por un tribunal o incluso por la propia Administración en un caso donde también había existido una sentencia del TJUE declarativa de la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho de la UE. Acerca de la relevancia de esta última sentencia en la jurisprudencia constitucional, su relación con otras anteriores del TC y con el Derecho de la UE, vid. Sarmiento, "Reinforcing the (Domestic) Constitutional Protection of Primacy of EU Law", *Common Market Law Review* vol. 50 /2013, pp. 875-892. Probablemente, no faltaba razón al TC en la STC 194/2006 ya que el TSJ de Canarias hubiera debido plantear una cuestión prejudicial para solucionar sus dudas de interpretación del Derecho de la UE, aunque da la impresión de que la STC 194/2006 trata el Derecho de la UE como el constitucional a la hora de concluir que, en España, el juez a quo no puede dejar inaplicadas normas de rango legal. Tal razonamiento varía considerablemente tras la STC 145/2012, aunque el TC queda como último garante de los excesos del juez nacional, ya sea por inaplicar el Derecho de la UE cuando hubiera debido hacerlo o por considerar que era aplicable en casos donde existían serias dudas de que así fuera (como el propio de la STC 194/2006, ya que, a la vista de ambas sentencias del TC, 194/2006 y 145/2012, las dos cuestiones tienen relevancia constitucional).

<sup>96</sup> A pesar de que, como el TJUE sostuvo, no existiera un reenvío explícito, era obvio que el IGIC fue redactado para acercar el sistema tributario indirecto de las Islas Canarias a la situación de la UE, y, por tanto, al IVA. Afirmaciones en este sentido fueron incluidas en la Exposición de Motivos (Preámbulo) de la normativa sobre el IGIC (Ley 20/1991).

hacer una declaración que se apartara de la jurisprudencia dominante en este caso (*Leur-Bloem*) que busca la voluntad de uniformidad de la solución dada a las situaciones comunitarias o internas, más que la remisión directa e incondicional de *Kleinwort-Benson*, aunque, como sabemos, con posterioridad, otras sentencias han enfatizado, al menos formalmente, este requisito (v.gr. *Cicala, Nolan*). Está claro que la legislación nacional no hacía al Derecho de la UE directamente aplicable en el caso del IGIC por no existir ninguna remisión explícita en la norma nacional al Derecho de la UE. No obstante, la legislación nacional sobre el IGIC<sup>97</sup> reconocía de forma expresa que los impuestos allí regulados estaban diseñados para ser homogéneos con aquellos aplicables en la UE y que pretendían aproximar la legislación de las Islas Canarias hacia una gradual integración con la UE, aunque es verdad que, al mismo tiempo, esta normativa expresamente mencionaba el deseo de mantener algunas de las peculiaridades de las Islas Canarias, según lo permitido por el Reglamento (CEE) 1911/1991. Puede pensarse que la situación considerada por el TJUE estaba muy próxima a *Kleinwort-Benson*, pero también podría defenderse que no es tan diferente de otros casos sobre los que el TJUE se ha pronunciado y en los que la legislación nacional estaba conectada solamente de forma remota con el Derecho de la UE (por ejemplo, *DE+ES, Adam, BIAO, ETI* o *Allianz Hungaria*). Desde luego, es difícil decir, a la vista de su redacción, objeto y finalidad, que la norma específica considerada en el *Auto Club Náutico de Gran Canaria* no buscaba una solución idéntica u homogénea a la definida en la normativa de la UE sobre el IVA.

Desde un punto de vista práctico, y al margen del *Auto* del TJUE, será extraño no otorgar a las sentencias del TJUE valor interpretativo al leer las normas del IGIC que están redactadas en iguales términos que aquellos utilizados en la normativa española o comunitaria del IVA, cuando, además, persiguen la misma finalidad y tienen un recorrido o vida paralelos<sup>98</sup>. Los efectos prácticos que derivan del *Auto* del TJUE son, por ello, interesantes: a pesar de que la normativa del IGIC y el IVA vivan en paralelo (cuando el último es reformado para acoger una sentencia del TJUE, el primero es normalmente también retocado simétricamente), las infracciones de España relativas a la normativa de la UE sobre el IVA darían a los contribuyentes españoles acciones dirigidas a la devolución de ingresos indebidos / responsabilidad por vulneraciones del Derecho de la UE, pero los contribuyentes

---

<sup>97</sup> Ley 20/1991.

<sup>98</sup> Existe una consistente línea jurisprudencial según la cual normas cuya literalidad es similar pueden no recibir la misma interpretación si el contexto en el que se encuentran varía y los objetivos de las mismas no son idénticos (vid, por ejemplo, la STJUE de 9 de febrero de 1982, *Polydor*, 270/80, párra. 15-17, sobre la interpretación dispar de disposiciones del Tratado CEE y del Acuerdo entre la CEE y Portugal que tenían una redacción análogas sobre la base de los distintos objetivos que perseguían una y otra norma). Sin embargo, en nuestra opinión, si la redacción y finalidad de las normas es idéntica, probablemente deberían ser interpretadas de la misma forma. Vid., a este respecto, en relación con los Acuerdos de la UE con Suiza y las normas tributarias, por ejemplo, la STJUE de 28 de febrero de 2013, *Ettwein*, C-425/11, o las conclusiones del AG en este asunto y la jurisprudencia que cita acerca de la interpretación de acuerdos internacionales de la UE.

canarios no tendrán los mismos derechos<sup>99</sup>. Tampoco el TSJ de Canarias tendrá posibilidad de recurrir a la cuestión prejudicial con respecto a la normativa del IGIC, a pesar de que, con frecuencia, pueda utilizar las sentencias del TJUE para interpretarla. Es decir, el Auto del TJUE *Club Náutico de Gran Canaria* puede dar lugar a asimetrías (¿discriminaciones de los contribuyentes Canarios?) en términos de efectividad del Derecho de la UE: mientras que la jurisprudencia del IVA puede tener “efecto interpretativo indirecto” en la normativa sobre el IGIC cuando ésta esté redactada de igual forma que la normativa del IVA (no porque el Derecho de la UE lo requiera, sino porque es de sentido común interpretar de manera similar la normativa que está redactada de forma idéntica y se refiere a impuestos que tienen la misma estructura y similar -sino idéntica- finalidad), cuando el TJUE declare que una norma nacional sobre el IVA vulnera el Derecho comunitario, la decisión solamente proyectará sus efectos sobre la legislación española del IVA, pero no sobre las normas del IGIC que tengan idéntica su misma literalidad y finalidad. En estos casos, la eliminación de la inseguridad jurídica o de otros efectos indeseados demandará una modificación legislativa por parte del legislador español, aunque, para situaciones pasadas, la aprobación de legislación retroactiva en relación con la normativa canaria, amén de improbable, pueda generar dificultades de orden constitucional. Es cierto que depende de España poner remedio a esta situación si así lo desea, incluyendo una cláusula específica en la legislación que diera efecto al Derecho de la UE en el contexto del IGIC, de manera que se cumpliera el requisito de la remisión expresa y se pudiera poner fin a las asimetrías indeseadas entre el IGIC y el IVA, pero no lo es menos que la situación actual genera discriminaciones (¿de relevancia constitucional?) o asimetrías que tienen difícil justificación

¿Por qué razón aplicó el TJUE en este caso *Kleinwort-Benson* de manera rígida y no la regla general derivada de *Leur-Bloem* o las sentencias posteriores a ésta? ¿cuál era la razón que llevó al TJUE a afirmar la doctrina del efecto indirecto en situaciones tales como las de *Kofisa*, *DE+ES*, *BIAO*, *ETI* o *Allianz* e ignorarla en el asunto del IGIC en las Islas Canarias? Quizás, la cuestión prejudicial planteada por el TSJ canario tuvo mucho que ver con el resultado, y ello porque en la misma no se explicitaba suficientemente al TJUE la conexión que existía entre el IGIC y la legislación comunitaria del IVA<sup>100</sup>. Quizás también el TJUE tuvo dudas acerca de si

---

<sup>99</sup> Vid., por ejemplo, la sentencia del TSJ de Canarias de 17 de septiembre de 2008, rec. n.º. 436/2008, o de 25 de junio de 2010, rec. n.º. 466/2008 (en las que el TSJ de Canarias establece que el hecho de que la jurisprudencia no tenga ningún efecto sobre el IGIC excluye el derecho de los contribuyentes a obtener una devolución del IGIC pagado en disconformidad con la interpretación del TJUE de la normativa de la UE sobre el IVA, a pesar de que la normativa sobre el IGIC y el IVA tengan la misma redacción).

<sup>100</sup> El TSJ canario (en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial de 27 de noviembre de 2006, rec. n. 1.568/99, f. 2) asumió simplemente que del mero hecho de que la literalidad de ambas normas (la norma nacional del IVA a la que se hace referencia en *Comisión / España*, C-124/96 y la de norma del IGIC cuestionada en el procedimiento) fuera idéntica, la norma del IGIC en cuestión era contraria a las Directivas en materia del IVA y *Comisión / España* debería tener efectos en el contexto del IGIC. No se detuvo el TSJ canario a explicar con detalle la relación entre la normativa canaria y de la UE o nacional del IVA.

su decisión era vinculante para el órgano judicial nacional. A juzgar por los hechos, no parece que sea el caso, ya que el TSJ de las Islas Canarias ya había inaplicado la norma doméstica siguiendo precisamente la decisión del TJUE sobre la legislación española del IVA, aunque el TJUE pudo ser consciente de que las consecuencias de una decisión contraria serían que el TSJ debiera dejar inaplicada una ley española en un ámbito no cubierto por el Derecho de la UE, sin que, como sabemos, los tribunales ordinarios españoles tengan el poder, más allá de los casos estrictos de vulneración del Derecho de la UE, de inaplicar las normas con rango de ley (que corresponde, como es sabido, al TC). Es posible igualmente que el hecho de que el Tribunal Constitucional español hubiera anulado expresamente la primera decisión del TSJ de las Islas Canarias que inaplicaba la normativa del IGIC tuviera algún peso en el Auto del TJUE a pesar de que el TC español no expresó ninguna reserva sobre el fondo de la decisión del órgano judicial nacional, al que simplemente reprochó el no haber planteado una cuestión prejudicial al TJUE en un caso no totalmente claro.

O, alternativamente, el Auto *Club Náutico de Gran Canaria* podía pensarse que suponía el comienzo de una nueva tendencia en la que el TJUE quiso racionalizar su jurisprudencia *Dzodzi*, *Kleinwort-Benson* y *Leur-Bloem* en la línea defendida por el AG Ruiz-Jarabo Colomer en *Kofisa* según la cual el requisito de la “remisión directa e incondicional” debería ser restaurado y reafirmado<sup>101</sup>. No creemos, sin embargo, que éste fuera el caso: aunque *Agafitei*, *Cicala* y *Nolan* pueden ir en la misma línea que el Auto *Club Náutico de Gran Canaria*, estas sentencias tienen sus particularidades, que hacen que puedan integrarse en la línea jurisprudencial general posterior a *Leur-Bloem* y que las diferencian del Auto ahora comentado. Es más podría decirse que el único pronunciamiento que desentona en esta línea de jurisprudencia es el Auto *Club Náutico de Gran Canaria* ya que mientras en *Agafitei*, *Cicala* y *Nolan* existían argumentos fundados para rechazar la aplicación del Derecho de la UE en la situación interna, en el Auto, el razonamiento del TJUE carece de consistencia y solidez suficiente como para equiparar la situación considerada a la contemplada en *Kleinwort-Benson*.

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 otras situaciones similares. Y ello especialmente, porque la situación de las Islas Canarias, revelaba puntos de conexión con el Derecho de la UE probablemente más intensos, o, como mínimo, de naturaleza similar a los considerados en otras sentencias del TJUE (v.gr. *DE + ES*, *BIAO*, *ETI* o *Allianz Hungaria*).

Por ello, en nuestra modesta opinión, la doctrina del Auto *Club Náutico de Gran Canaria* debiera revisarse, lo cual demandaría el planteamiento de una nueva cuestión prejudicial en casos relativos al IVA y al IGIC por el TSJ de Canarias, en

---

<sup>101</sup> Opinión del AG Ruiz-Jarabo Colomer de 26 de septiembre de 2000, *Kofisa*, Asunto C-1/99, párr. 50-51.

esta ocasión, fundando con mayor intensidad y más precisión la relación entre ambos impuestos. Desde la perspectiva del Derecho de la UE, en realidad, el Auto *Club Náutico de Gran Canaria* pone de manifiesto la bondad de la posición defendida por el AG Wahl en *Venturini* y la necesidad de que su solución se traslade no sólo a casos del tipo *Guimont* sino también a los supuestos en los que es el efecto indirecto del Derecho de la UE lo que está en juego en relación con situaciones internas: la escasa explicación del Auto del TSJ de Gran Canaria de la conexión entre el IGIC y el IVA debiera haber llevado a la no admisibilidad de la cuestión prejudicial por estas razones, no a la contestación que el TJUE dio al TSJ de Canarias que sugiere, más bien, la autonomía de ambas regulaciones y, en definitiva, produce la consecuencia de que consagra o cristaliza las potenciales asimetrías interpretativas y aplicativas del IGIC y el IVA, además de divergencias notables en la protección de los contribuyentes. Esto es, el caso del IGIC debería quedar sometido a las reglas generales de la doctrina *Dzozdi* y *Leur-Bloem* y no constituir una excepción a éstas.

### 3.5. Conclusiones finales sobre la jurisprudencia relativa al efecto indirecto del Derecho de la UE

En el epígrafe 3.3. ya se desarrollaron las que, a nuestro juicio, constituyen las principales deficiencias de la doctrina del efecto indirecto y cómo sería necesario eliminar las asimetrías de esta línea jurisprudencia con la relativa a discriminaciones inversas y la relativa a obligación de interpretación conforme. No es el momento de reiterar lo ya allí explicado, pero sí que nos gustaría insistir en la necesidad de realinear las exigencias entre la jurisprudencia sobre de discriminación inversa y sobre efecto indirecto, lo cual pasa, como demandaba el AG Wahl en *Venturini* por que el tribunal nacional y las partes acreditaran razonablemente el vínculo de la norma nacional con el ordenamiento de la UE, ya sea en términos de remisión directa o incondicional o en la voluntad de que la solución sea uniforme para todo tipo de situaciones, cubiertas o no por el Derecho de la UE, y se probara la vinculación del tribunal nacional a la decisión del TJUE. Mientras que en el primer requisito el trabajo corresponde al tribunal nacional, en el segundo el TJUE tiene todavía que explicitar los efectos de la ‘interpretación’ del TJUE sobre las normas nacionales que incorporan el Derecho de la UE en el ámbito cubierto por éste.

En este contexto, no creemos que las situaciones que se refieren a territorios de los Estados miembros donde no se aplica el Derecho de la UE como las Islas Canarias o a terceros Estados deban recibir un trato excepcional o distinto que otras situaciones puramente internas, lo que llevaría a que la doctrina de Autos como *Club Náutico de Gran Canaria* o *KBC* deba ser reformulada.

#### **4. Conclusiones finales: sobre la necesidad de dotar a la jurisprudencia (tributaria) del TJUE sobre situaciones internas de una mayor coherencia**

La finalidad de la presente contribución era revisar la jurisprudencia (especialmente tributaria) del TJUE relativa a situaciones internas, con especial atención al ámbito tributario. Esta revisión arroja resultados llamativos, ya que se pueden detectar inconsistencias relevantes entre distintas líneas jurisprudenciales que sería conveniente pulir o uniformar. Si bien es claro que los efectos del Derecho de la UE se proyectan, en principio, sólo sobre situaciones dentro de su ámbito de aplicación, la jurisprudencia del TJUE sobre situaciones internas / discriminación inversa, sobre obligación de interpretación conforme y sobre efecto indirecto presenta las siguientes dificultades:

1. No tiene sentido que el TJUE aplique, con carácter general, una doctrina sobre discriminaciones inversas (jurisprudencia *Guimont*) que le lleve a contestar cuestiones prejudiciales sobre una determinada norma en situaciones de hecho excluidas del ámbito de aplicación del Derecho de la UE y que, sin embargo, adopte otra postura –declaración de inaplicación del Derecho de la UE al caso concreto-- en la jurisprudencia sobre libertad predominante en las relaciones con terceros Estados. La superación de la jurisprudencia sobre libertad dominante y libre circulación de capitales en relación con terceros Estados después de *Test Claimants in the FII Group 2* puede haber contribuido a eliminar este problema.
2. La asimilación entre el régimen de las libertades fundamentales y de las ayudas de estado que, al menos, a efectos tributarios postuló *Regione Cerdegnna* no es clara por lo que respecta a los efectos de las libertades en situaciones internas. Da la impresión de que existe en esta materia un escoramiento hacia la jurisprudencia *Carbonati* de difícil justificación en el ámbito de las libertades. Pero, además, el recurso al art. 107 TFUE como medio de garantía de eliminación de la discriminación inversa, desde una perspectiva material produce el efecto de que provoca una extensión de los derechos que otorga el Derecho de la UE hacia los nacionales de los Estados terceros o nacionales comunitarios sin actividad transfronteriza, forzando el ámbito de aplicación y los efectos del art. 107 TFUE. Esta jurisprudencia concede una nueva dimensión a la doctrina tradicional sobre situaciones internas ya que supone que se está confiriendo por vía del art. 107 TFUE derechos incluso más amplios que los otorgados por las libertades a quienes tradicionalmente no podían invocar éstas por estar fuera de su ámbito de aplicación. Quizás debería reflexionarse sobre si este resultado es apropiado y si la finalidad del art. 107 TFUE está alineada con el efecto que ahora se le reconoce.
3. La jurisprudencia sobre discriminación inversa (*Guimont*) debiera ser interpretada de manera más rígida, exigiendo al tribunal nacional la prueba de la conexión entre el Derecho de la UE y el ámbito no cubierto por éste sobre el que pregunta el juez nacional. Además de las inconsistencias en el plano teórico que esta jurisprudencia presenta y las ventajas procesales

para el TJUE de una reconsideración de su doctrina a estos efectos, la conexión establecida con el art. 107 TFUE en *Regione Sardegna* y los efectos que produce justifica este replanteamiento de la doctrina tradicional.

4. La doctrina *ICI*, al excluir la obligación de interpretación conforme con el Derecho de la UE en la 'parte' de una norma nacional no cubierta por éste debiera ser revisada para acompañarla con la jurisprudencia sobre discriminación inversa / efecto indirecto, de manera que el juez nacional tuviera la obligación de interpretar la norma nacional conforme al Derecho de la UE en cualquier situación, a fin de garantizar la seguridad jurídica y prevenir futuras divergencias de interpretación que puedan afectar al Derecho de la UE si se cumplen condiciones similares a las de aquellas líneas jurisprudenciales.
5. No tiene sentido que la doctrina del TJUE sobre efecto indirecto (*Dzodzi, Leur-Bloem*) sea más rígida que la jurisprudencia sobre situaciones internas (*Guimont*). Muy probablemente, la relajación de la jurisprudencia *Dzodzi / Leur-Bloem* por lo que respecta a la conexión del Derecho de la UE con el Derecho interno (test de la remisión directa e incondicional) no resulte adecuada, a pesar de que contribuye a igualar ambas líneas, y lo más razonable sería un mayor control del acceso al TJUE de las cuestiones prejudiciales relativas a situaciones internas, ya sea del tipo *Guimont* o *Dzodzi / Leur-Bloem*. El mismo estándar de acreditación de la vinculación de la situación de hecho y la legislación nacional con el Derecho de la UE o de vinculación para el juez nacional de la solución que da el TJUE debiera aplicarse en ambos casos (no contestación de cuestiones prejudiciales en ámbitos donde la relación entre el Derecho nacional o la situación interna y el Derecho de la UE sea remota o no esté acreditada con cierta fiabilidad). En esta línea jurisprudencial, el reforzamiento de las exigencias para los tribunales nacionales de acreditación de los lazos entre la norma nacional aplicable a un campo no cubierto por el Derecho de la UE con éste debiera venir acompañado por un mayor esfuerzo del TJUE en la aclaración de los efectos de esta doctrina, especialmente una vez que, por la vía del art. 107 TFUE, en la jurisprudencia sobre situaciones internas se ha dado un efecto importante al Derecho de la UE.
6. En el ámbito del efecto indirecto, no tiene ningún sentido tratar de manera diferenciada a las situaciones internas *stricto sensu* y a las exteriores que involucren a territorios o Estados terceros (situación del Auto *KBC*). Al fin y al cabo, si el Estado desea que el Derecho de la UE no proyecte sus efectos sobre esos ámbitos, le basta con modificar su legislación interna. Y, sin embargo, tratar los dos subgrupos de situaciones internas que hemos identificado de manera diferenciada carece de lógica, especialmente en el presente contexto de evolución del Derecho de la UE.
7. La doctrina derivada del Auto *Club Náutico de Gran Canaria* debiera ser revisada ya que, como hemos tratado de demostrar, los lazos entre la normativa canaria del IGIG y el IVA son lo suficientemente estrechos como para que el Derecho de la UE surta efectos indirectos sobre la normativa nacional del IGIG.

En este sentido, el debate y las soluciones que propuso el AG Wahl en su Opinión en *Venturini* parecen avanzar en la dirección correcta, aunque, como hemos pretendido poner de manifiesto, al menos en el ámbito tributario, donde es frecuente encontrar normas que se aplican indistintamente a situaciones cubiertas y excluidas del ámbito de aplicación del Derecho de la UE, sería deseable un mayor esfuerzo aclaratorio y matización de algunas líneas jurisprudenciales.