

El Impacto de la Jurisprudencia Tributaria del TJUE en los Tribunales Latinoamericanos (o acerca del Nacimiento de un Nuevo “Dialogo Judicial Global” en Materia Tributaria)¹

Adolfo Martín Jiménez

Catedrático de Direito Financeiro e Tributário na Universidad de Cádiz.

Resumo

Este artigo trata da influência da jurisprudência da Corte Europeia de Justiça nos tribunais latino-americanos em matéria tributária. O autor aponta para o que ele denomina como “diálogo judicial global”, comparando decisões da Corte Europeia de Justiça com aquelas de tribunais latino-americanos. Casos paradigmáticos da CEJ são mencionados em julgamentos em países como Argentina, Colômbia e Peru. Alerta, afinal, para os riscos de distorção na jurisprudência dos países mencionados em sua pesquisa, pelo abuso no uso da comparação.

Palavras-chave: tributação internacional, Corte Europeia de Justiça, jurisprudência comparada.

Abstract

This article deals with the influence of the jurisprudence of the European Court of Justice in Latin American courts in tax matters. The author points to what he calls “global judicial dialogue”, comparing decisions of the European Court of Justice with those of Latin American courts. ECJ leading cases are mentioned in country judgments like Argentina, Colombia and Peru. He alerts for the risk of distortion in the case of abuse of comparative use of such precedent in the countries mentioned in his research.

¹ El presente trabajo recoge parte de la intervención del autor en las jornadas organizadas por el Grupo GREIT “Litigating EU Tax Law in International, National and non-EU National Courts”, Madrid Septiembre 2012. Al autor le gustaría mostrar su agradecimiento a los colegas latinoamericanos que le han ayudado a identificar decisiones que hacen mención a la jurisprudencia del TJUE en sus países o a quienes han llevado a cabo búsquedas infructuosas que no determinaron la identificación de resultados relevantes para este trabajo: Axel Verstraeten (Estudio Levene, Argentina), Alvaro Villegas (Tufiño & Villegas, Bolivia), Luis Eduardo Schoueri (Universidade de Sao Paolo y Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich, Schoueri, Brasil), Diego Quiñones (Quiñones Cruz/Universidad Colegio Mayor Nuestra Sra. Del Rosario, Colombia), Felipe Yáñez (Allende Bascuñan/Universidad de los Andes, Chile), César Domínguez (Universidad de Guanajuato, México), Luis Durán Rojo/Marco Mejía Acosta (AELE, Perú y Comunidad Andina), Juan Manuel Rivero Godoy (Universidad de La República, Uruguay y Mercosur). Sin ellos este trabajo no hubiera sido posible, ni que decir tiene que cualquier error es únicamente imputable al autor. El autor agradece igualmente a Alejandro Galera Pozo, alumno colaborador del Área de Derecho financiero de la Universidad de Cádiz, su ayuda con la traducción al castellano del texto original en inglés de esta contribución.

Keywords: international taxation, European Court of Justice, comparative court precedents.

1. Introducción

Desde hace ya algunos años existe un gran interés en América Latina (probablemente también en otras regiones del mundo) por el desarrollo de la jurisprudencia tributaria del TJUE. El presente trabajo pretende identificar hasta qué punto tal interés se ha trasladado al ámbito de las decisiones de los diversos tribunales de la región que deciden asuntos en materia tributaria, esto es, ¿es tal influencia meramente teórica? o, por el contrario, ¿está teniendo la jurisprudencia del TJUE un impacto concreto en la región de manera que se pueda hablar de un auténtico proceso de “fertilización cruzada” (“cross-fertilización”) que marque tendencias (la voluntad de importar las soluciones europeas en otros puntos del mundo o de creación de estándares tributarios globales)? La identificación de si tal interés o proceso existe es relevante ya que otorgaría al Derecho tributario de la UE una nueva dimensión y efectos hasta ahora poco conocidos, medidos o estudiados.

En realidad, podemos avanzar que el Derecho tributario de la UE ha sido usado en América Latina en dos contextos diferentes, en los procesos de integración regional y en algunas decisiones judiciales puramente nacionales². Primero, nos ocuparemos de la importancia de la Jurisprudencia del TJUE en el proceso de integración. En segundo lugar, se estudiará la jurisprudencia de ciertos países considerados autónomamente. Por último, este trabajo se cierra con una evaluación del conjunto del proceso de “fertilización cruzada” entre el Derecho tributario de la UE y los países latinoamericanos.

2. El Uso de la Jurisprudencia Tributaria del TJUE en los Procesos de Integración Regional en Latinoamérica

Indudablemente, la jurisprudencia del TJUE ha tenido un importante impacto en los procesos de integración regional en Latinoamérica (Mercosur, Sistema de Integración Centroamericana, o Pacto Andino). Sin embargo, en el campo del Derecho tributario no existe una tendencia uniforme. Mientras que el Tribunal Permanente de Revisión en Mercosur³ y la Corte Centroamericana de Justicia⁴ hacen a menudo referencia a decisiones del TJUE, no existe, hasta donde conocemos, un solo caso en materia tributaria decidido por estos dos Tribunales

² La cuestión de la aplicación de acuerdos comunitarios con efectos fiscales entre países latinoamericanos y la UE o cómo la UE intenta transferir sus estándares de buena gobernanza fiscal a países latinoamericanos se encuentra fuera de los límites de este trabajo. Vid., sobre este asunto, la reciente Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre medidas orientadas a fomentar que terceros Estados apliquen estándares mínimos de buena gobernanza en asuntos tributarios, C (2012) 8805 final (expresamente apoyada por el Consejo Ecofin de 14 de mayo de 2013), vid. igualmente la Comunicación de la Comisión sobre la Promoción de la Buena Gobernanza en materia tributaria de 28 de abril de 2009, COM (2009) 201 final.

³ Para más información sobre este proceso de integración y su sistema de resolución de controversias, vid. www.mercosur.int.

⁴ Acerca de la función y competencias de la Corte Centroamericana de Justicia en el proceso de integración centroamericana, vid. <http://portal.ccej.org.ni>.

en los que puedan encontrarse menciones a la jurisprudencia del TJUE en materia fiscal. No obstante, sí que pueden encontrarse referencias explícitas e implícitas a la jurisprudencia en materia fiscal del TJUE en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina⁵. Este Tribunal ha sido creado a semejanza del TJUE para ser el encargado de la aplicación del Derecho de la Comunidad Andina (así, por ejemplo, el sistema de cuestiones prejudiciales ha sido también adoptado en este proceso de integración regional)⁶.

Aunque este trabajo no se centra en la armonización fiscal en la CA, para poner en contexto la jurisprudencia del Tribunal de la CA es necesario dar una idea sucinta de cómo se ha desarrollado este proceso⁷:

Impuestos directos: resulta curioso que el proceso de armonización fiscal en la CA comenzara en 1971 por la imposición directa, con la Decisión 40, un tratado multilateral dirigido a evitar la doble imposición que no está basado en los principios de la OCDE, sino en la atribución del máximo de jurisdicción al Estado de la fuente (principio de fuente). Este tratado entró en vigor el 1 de enero de 1981. En mayo de 2004, la Decisión 40 fue reemplazada por la Decisión 578, con efectos desde el 1 de enero de 2005. Es extraño que los países en la CA, primero, iniciaran el proceso de armonización fiscal con la imposición directa (en vez de comenzar, como pudiera parecer más lógico, por los derechos de aduana e impuestos indirectos) y, segundo, hayan usado y sigan usando en sus relaciones con respecto a la imposición directa un tratado multilateral que no está en línea con los estándares internacionales (OCDE, ONU) y que puede emplearse con relativa facilidad para fines de planificación fiscal, además de generar problemas de administración/aplicación y conexión en la misma jurisdicción de ingresos y gastos vinculados a una actividad.

Prohibición de subvenciones fiscales a la exportación: la Decisión 330 (imposición directa, 1992) y 338 (imposición indirecta, 1996) trataron de eliminar las subvenciones a las exportaciones a otros Estados Miembros de la Comunidad Andina.

Derechos de aduana: existe un cuerpo considerable de Derecho primario y secundario en este ámbito dirigido a establecer una unión comercial entre los Estados Miembros y un arancel externo común (vid., por ejemplo, la Decisión n. 671 (2007), sobre Armonización de Regímenes Aduaneros, en cuya introducción se explica la evolución de la legislación sobre derechos aduaneros en la CA).

⁵ En adelante "CA". Actualmente existen incertidumbres acerca del futuro de la CA, sin que esté claro si evolucionará en la dirección de la UE o si el proceso de integración se detendrá o incluso si se mantendrá languideciendo en los próximos años.

⁶ Los Miembros de la CA son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

⁷ Para un estudio más comprensivo sobre armonización fiscal en la CA, vid. L. Durán, "Reflexiones constitucionales a propósito de la armonización tributaria de impuestos indirectos en la Comunidad de Naciones" (en prensa); "Editorial" en *Análisis Tributario* vol. XVII n° 198, julio 2004, p. 3-4, o los artículos incluidos en el número especial de "Enfoque Internacional: armonización tributaria", diciembre 2004.

Impuestos Tipo Valor Agregado: la Decisión n. 599 (2004), modificada por la Decisión 635 (en vigor desde el 1 de enero de 2008) ha regulado un sistema común del Impuesto Tipo Valor Agregado (similar al IVA comunitario), esta norma está sin embargo llena de disposiciones transitorias cuyos efectos en algunos casos se extienden durante periodos de diez años desde la aplicación de la decisión.

Impuestos Tipo Selectivo al Consumo: la Decisión n. 600 (2004), modificada por la Decisión 635 (en vigor desde 1 de enero de 2008), armonizó la estructura básica de los impuestos especiales. Esta norma estableció un periodo de tres años desde su entrada en vigor en el que se fijaría un mínimo para los impuestos sobre el tabaco, la cerveza y bebidas alcohólicas.

Debido a que el proceso de armonización fiscal es relativamente reciente en ámbitos distintos de la imposición directa (por ejemplo, no existen decisiones por el Tribunal de la CA sobre IVA) y a que el futuro de la CA es incierto, recuerda de alguna manera en su evolución a los estadios iniciales del Derecho (tributario) de la UE en términos de armonización negativa y positiva. Esto significa que una de las mayores preocupaciones del Tribunal de la CA es asegurar la eficacia de sus sentencias en los ordenamientos de los países integrantes, así como del Derecho primario y secundario, de la CA.

En relación con los derechos de aduana, el Tribunal de la CA (Proceso 101-IP-2010, de 8 de abril de 2011) ha seguido la Sentencia del TJUE *Simmenthal*⁸ para afirmar que el Derecho secundario de la Comunidad Andina relativo a los derechos de aduana tiene primacía sobre las normas nacionales, y estas últimas, en consecuencia, devienen inaplicables en caso de ser contrarias al mismo. El Tribunal de Justicia de la CA extrajo la conclusión, citando expresamente *Simmenthal*, de que los Tribunales de los Estados miembros deben inaplicar cualquier norma nacional que pudiera estar en conflicto con el Derecho de la CA. Aunque este caso se circunscribía al Derecho secundario (la Decisión 417 sobre la Certificación del Origen de las mercancías), los principios de efecto directo y supremacía han sido aplicados también en el marco del Derecho primario de la CA en relación a la definición de medidas o impuestos equivalentes a derechos de aduanas⁹.

En el ámbito de la imposición directa, hasta donde este autor conoce, el Tribunal de Justicia de la CA no ha citado la jurisprudencia del TJUE, no obstante, la influencia de *Van Gend Loos*¹⁰, *Costa/Enel*¹¹ o *Simmenthal* es bastante evidente en

⁸ STJUE de 9 de marzo de 1978, Asunto C-106/77. Como es sabido, *Simmenthal* es una conocida decisión sobre el principio de primacía del Derecho de la UE sobre las legislaciones de los Estados Miembros, con independencia de si esta última es anterior o posterior a la normativa comunitaria; la sentencia se refería, además, a la exacción de tasas sobre inspecciones sanitarias. Acerca del significado y evolución de la primacía del Derecho de la UE en el ámbito tributario vid. nuestro trabajo "Introducción: imposición directa y Derecho de la UE", en Carmona Fernández (dir.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de Unión Europea*, Valencia, Ciss, 2013.

⁹ Proceso 190-IP-2007, de 19 de febrero de 2008.

¹⁰ STJUE de 5 de febrero de 1963, Asunto C-26/62 (como es sabido, esta decisión fue la piedra base de la formulación del principio del efecto directo del Derecho comunitario en los ordenamientos de los Estados Miembros, y, además, se refería a un ámbito tributario, como son los derechos de aduana).

¹¹ STJUE de 15 de julio de 1964, Asunto C-6/64 (como es sabido, esta decisión afirmó el principio de supremacía del Derecho de la UE sobre las legislaciones de los Estados Miembros).

su jurisprudencia: el Tribunal de Justicia de la CA ha usado las doctrinas del efecto directo y supremacía para asegurarse de que, primero, la Decisión 40, y, más tarde, la Decisión 578 (que reemplazó a la anterior), sean aplicadas por los Estados Miembros de la CA, incluso en relación con el Derecho internacional público y, dentro de él, los tratados concluidos por los Estados miembros¹².

Como ya se ha mencionado, no existen aún decisiones del Tribunal de Justicia de la CA sobre IVA/Impuesto General a las Ventas o Impuestos Especiales, pero es solamente cuestión de tiempo que el sistema de interpretación prejudicial de esta Comunidad sea usado en estas materias.

El propio Tribunal de la CA (Proceso 1-IP-87, de 15 de febrero de 1988) así como Miembros individuales del Tribunal¹³ han admitido que la jurisprudencia del TJUE es fuente de inspiración, y, por tanto, las decisiones más arriba mencionadas se limitan a seguir esa misma tendencia. Sin embargo, el grado de integración en la CA y en la UE es muy diferente. En el caso de la CA la situación recuerda a la de la CEE en los años 60 y 70, un momento de la historia de la, entonces, CEE (hoy UE) en el que el TJUE estaba más preocupado por dotar de eficacia a sus decisiones frente al Derecho de los Estados miembros. A este respecto, el Tribunal de la CA ha adoptado una estrategia muy similar a la del TJUE: mediante la atribución de derechos específicos y directamente ejercitables a los individuos/contribuyentes se espera que ellos sean el impulso o motor del proceso de integración. Los tribunales nacionales de los Estados miembros de la CA también ocupan, como en el caso de la UE, un papel esencial en este proceso a través de la interpretación prejudicial. Es, por tanto, lógico pensar que el impacto de la jurisprudencia en materia fiscal del TJUE sobre las sentencias del Tribunal de la CA puede crecer en los próximos años conforme los nacionales de los Estados Miembros de la CA tomen conciencia de sus derechos y los tribunales nacionales planteen cuestiones de interpretación prejudicial al Tribunal de Justicia de la CA. Esto mismo ocurrió en la UE (entonces CEE), ya que tuvo que pasar algún tiempo hasta que los abogados fueron conscientes de las implicaciones reales del Derecho tributario supranacional, y comenzarán, a partir de entonces, a invocarlo y usarlo ante los tribunales nacionales¹⁴. Por tanto, si la CA continúa esta tendencia y sigue como organización activa, las decisiones del Tribunal de Justicia de la CA en materia de derecho tributario terminarán por proliferar y podrían ser utilizadas también como modelo las Sentencias del TJUE relativas a cuestiones sustantivas (v.gr. significado del principio de no discriminación en el ámbito de la imposición directa o indirecta, principios generales del Derecho aplicados al ordenamiento tributario) y no solamente para dar eficacia al Derecho de la CA dentro de los Estados Miembros.

¹² Proceso 124-IP-2010, de 6 de julio de 2011 (sobre la Decisión 40), 125-IP-2010, de 27 de abril de 2011, y 37-IP-2011, de 24 de octubre de 2011 (ambas sobre la Decisión 578).

¹³ R. Vigil Toledo "El reflejo de la jurisprudencia europea en los fallos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina: aspectos teóricos y pragmáticos", 2011, disponible en www.upf.edu (última visita 4 de septiembre de 2012).

¹⁴ Acerca de cómo este proceso se desarrolló ante el TJUE en el campo de la imposición societaria, vid. el capítulo VII de nuestro trabajo *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Londres, Boston y Deventer: Kluwer, 1999.

3. La Aplicación del Derecho Tributario de la UE en los Países Latinoamericanos¹⁵

3.1. Introducción

Aparte de la CA, los tribunales nacionales de tres países latinoamericanos - Argentina, Colombia y Perú - han usado jurisprudencia en materia tributaria del TJUE como referencia. Los apartados siguientes se referirán a los casos detectados en cada uno de los tres países e intentarán ponerlos en contexto y explicar la dimensión o el grado de importancia de las referencias a la jurisprudencia del TJUE.

3.2. La aplicación de la jurisprudencia tributaria del TJUE en Argentina¹⁶

Los tribunales argentinos no han usado la jurisprudencia del TJUE como regla general de interpretación, sin embargo, existen dos casos muy significativos en los que los tribunales se refirieron a decisiones del TJUE:

En el conocido asunto de *Cafes La Virginia* (13/10/1994), el Tribunal Supremo de Justicia¹⁷ proclamó el principio de supremacía de los tratados internacionales sobre el Derecho nacional para anular una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana que se consideró que infringía un tratado entre Brasil y Argentina en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (“ALADI”, un primer paso en la integración previo a Mercosur). El Juez Boggiano, en su voto particular (párr. 29), recalcó que los hechos eran muy similares a los considerados por el TJUE en su decisión de 5 de febrero de 1963, *Van Gend Loos*, C-26/62, que, se recordará, declaró el efecto directo del Derecho comunitario en los ordenamientos nacionales. Apuntó el Juez Boggiano que, incluso habiendo diferencias significativas entre el Tratado de Roma y el de ALADI (no existe tribunal supranacional en ese proceso de integración, que ha tenido lugar por medio de tratados internacionales), ello no es obstáculo para no dar a los tratados entre Brasil y Argentina el mismo efecto directo que el TJUE otorgó al Tratado de la CEE en *Van Gend Loos*. Al fin y al cabo, para el juez Boggiano, el fin principal de ALADI - y más tarde Mercosur - era evolucionar hacia una integración regional más intensa, la similitud en los fines entre ALADI y la CEE, por tanto, a juicio de este juez, justificaba interpretaciones similares de ambos tratados¹⁸.

¹⁵ En Uruguay, Chile, Brasil, Méjico, y Bolivia no hubo resultados en la búsqueda de decisiones judiciales que citaran la jurisprudencia del TJUE. El autor expresa su gratitud a Álvaro Villegas (Bolivia), Luis Eduardo Schoueri (Brasil), Felipe Yáñez (Chile), César Domínguez (México), Juan Manuel Rivero Godoy (Uruguay and Mercosur) por su ayuda con la búsqueda en estos países.

¹⁶ El autor agradece a Axel Verstraeten (Estudio Levene, Argentina) su ayuda en la identificación de decisiones relevantes y sus comentarios sobre el impacto de estos casos en Argentina.

¹⁷ Es el Tribunal Supremo de Justicia en Argentina. En Argentina no existe un Tribunal Constitucional, pero, como ocurre en EEUU, el Tribunal Supremo también tiene competencia para decidir sobre cuestiones constitucionales.

¹⁸ Ésta ha sido también la interpretación que ha realizado el TJUE: allí donde dos Acuerdos con Estados no comunitarios puedan tener la misma finalidad y objeto cabrá interpretarlos de manera análoga (vid., por ejemplo, la STJUE de 2 de marzo 1995, *El-Yassini*, C-416/96). No obstante, el TJUE ha distinguido claramente entre los efectos de los tratados fundacionales de la UE (el Derecho originario) y los Acuerdos con una finalidad similar, si bien no tan intensa, celebrados

El Juez Torres mencionó la Sentencia del TJUE *Saint-Gobain*¹⁹ (así como *Futura*²⁰ y *Avoir Fiscal*²¹) en su voto particular en *Volkswagen Argentina SA*, una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de 11 de diciembre de 2009²². Se trataba de un caso relativo a precios de transferencia en el que solamente era de aplicación la legislación doméstica y el Convenio para la eliminación de la doble imposición entre Argentina y Brasil (1980). De hecho, la cuestión controvertida era si en una venta de bienes entre partes vinculadas, pero utilizando una tercera sociedad interpuesta entre ambas, el precio de la transacción entre la sociedad argentina exportadora debía ser el precio de exportación establecido según las normas nacionales o el precio que los bienes tendrían en el mercado de destino para un mayorista (en este caso, la sociedad compradora que finalmente vendió los bienes a la compañía vinculada con la exportadora argentina). El Juez Torres usó *Saint-Gobain* para afirmar la supremacía del Derecho comunitario (de Mercosur) sobre los tratados internacionales. A nuestro juicio, esta referencia no era realmente útil para decidir el asunto del que conocía el Tribunal argentino²³, porque, de hecho, sólo la norma tributaria nacional y el Convenio para eliminar la doble imposición entre Argentina y Brasil (y no la legislación de Mercosur) eran relevantes para solucionar la cuestión sometida al Tribunal. Parece ser que el Juez Torres utilizó, sin embargo, la primacía del Derecho de la UE para afirmar que, en un mercado como Mercosur, debería recurrirse también al principio de no discriminación para evitar el tratamiento diferenciado entre operaciones nacionales y operaciones transfronterizas. Para el juez argentino, en el específico contexto de Mercosur y Argentina, las operaciones transfronterizas demandaban que la Administración tributaria argentina atribuyera más importancia a las cláusulas de intercambio de información en el Con-

con terceros Estados. Según la jurisprudencia del TJUE, los tratados internacionales deben siempre interpretarse de acuerdo con el art. 31 Convenio de Derecho de los Tratados, que exige que se tengan en cuenta especialmente su objeto, contexto y fin, vid. por ejemplo, sobre los Acuerdos de asociación de Estados terceros con la UE, las SsTJUE de 28 de febrero de 2013, *Katja Ettwein*, C-425/11, de 15 de julio de 2010 *Hentgartner y Gasser*, C-70/09, SsTJUE de 25 de febrero de 2010, *Brita*, C-386/08, de 20 de noviembre de 2001, *Jany*, C-268/99, de 2 de marzo de 1995, *El-Yassini*, C-416/96.

¹⁹ STJUE de 21 de septiembre de 1999, C-307/97 (este caso se refiere a cuál debe ser el tratamiento de los establecimientos permanentes en sus estados de situación para mitigar la doble imposición con respecto a las rentas provenientes de países distintos del de situación; el principio de no discriminación y las libertades fundamentales condujeron al TJUE a afirmar el principio de trato nacional al establecimiento permanente en esas situaciones).

²⁰ STJUE de 15 de mayo de 1997, C-250/95.

²¹ STJUE de 28 de enero de 1986, 270/83.

²² El Tribunal Fiscal no es un verdadero tribunal independiente, su naturaleza es similar a la del Tribunal Económico-Administrativo español, las decisiones de los tribunales fiscales pueden ser recurridas en apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones (las decisiones de este último pueden a su vez recurrirse en apelación ante el Tribunal Supremo de Justicia).

²³ El Juez Torres se basó en un trabajo del presente autor, en colaboración con Calderón Carrero para explicar la decisión *Saint-Gobain* del TJUE (cf. Calderón/Martín, “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”, en Córdón (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid: IEF, 2005, p. 1837-2046).

venio de doble imposición entre Argentina y Brasil a la hora de conocer los precios en el mercado brasileño y la función de la sociedad interpuesta y, por tanto, dejara a un lado las normas domésticas que presumían que la transacción debía ser valorada de acuerdo a los precios normales (libres) en la exportación. Esto es, las cercanas relaciones entre los países de Mercosur y la primacía de los tratados fiscales sobre la legislación doméstica reclamaban una fórmula de actuación que diera primacía a las reglas del Convenio de doble imposición en materia de cooperación administrativa sobre la presunción contenida en la legislación nacional.

El razonamiento del Juez Torres no es fácil de seguir, pero lo que parece claro es que no existía ninguna necesidad real de hacer referencia a *Saint-Gobain* (o *Futura* o *Avoir Fiscal*), ya que esta decisión tenía poco que ver con el caso sometido al Tribunal argentino. Es realmente interesante ver sin embargo como el Juez Torres estaba pensando en términos de Derecho tributario comunitario, ya que, como es sabido, la jurisprudencia del TJUE en materia de imposición directa ha sostenido en repetidas ocasiones que la existencia de instrumentos de cooperación administrativa (intercambio de información/asistencia mutua para la recaudación) es un factor fuertemente ligado a la aplicación del principio de no discriminación dentro de la UE en materia tributaria (interna y externamente). De este modo, el hecho de que un instrumento de cooperación administrativa esté en vigor tiene incidencia en cómo debe ser entendida la discriminación, determina que dos situaciones puedan ser comparables, y hace que pueda estar prohibido el tratamiento diferenciado²⁴. Da la impresión de que es en este aspecto de las cláusulas de intercambio de información donde el Juez Torres pretendía incidir, argumentando que la mayor cooperación administrativa en un proceso de integración supranacional determina que situaciones anteriormente consideradas como no comparables puedan ser ahora, en el marco del proceso, consideradas como discriminatorias por efecto de la mayor intensidad de la colaboración entre Administraciones tributarias.

3.3. La aplicación de la jurisprudencia tributaria del TJUE en Colombia²⁵

La Corte Constitucional de Colombia ha citado la jurisprudencia del TJUE sobre el principio de seguridad jurídica en las Sentencias C-478/98, de 9 de septiembre de 1998, párr. 14 y C-007/02, de 23 de enero de 2002. Básicamente, la

²⁴ Sobre la incidencia de los instrumentos de intercambio de información/asistencia mutua en la recaudación de deudas tributarias y las decisiones del TJUE en el marco de la imposición directa, vid. Martín Jiménez/Calderón Carrero, "La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa", o Calderón, "La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria", ambos trabajos en Carmona Fernández (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, Ciss, 2012.

²⁵ El autor agradece a Diego Quiñones, Quiñones Cruz/Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario su ayuda en la identificación de las decisiones relevantes, y sus comentarios sobre el impacto de esta jurisprudencia en Colombia.

cuestión en ambos casos se refería a si la eliminación prospectiva (no retroactiva) de un incentivo fiscal suponía una violación del principio de seguridad jurídica. Como era de esperar, dado que la Corte Constitucional de Colombia había venido otorgando un amplio margen de maniobra al Congreso de este país en materia fiscal, este Tribunal terminó por reconocer la potestad del Congreso para eliminar incentivos fiscales. Pero, al fundar esta opinión, la Corte Constitucional colombiana explicó que el principio de seguridad jurídica tiene su origen en la jurisprudencia alemana y ha sido protegido por la “decisión del TJUE de 13 de julio de 1965” (no proporciona la Corte colombiana la referencia completa del fallo, y, sin embargo, sí cita a una prestigiosa doctrina española como autoridad)²⁶. Para la Corte colombiana, este principio pretende proteger al contribuyente frente a cambios bruscos e intempestivos en la legislación, se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pero, sin embargo, la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación que más tarde resulta modificada. En estos supuestos, continúa diciendo la Corte, el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación (disposiciones transitorias). No obstante, la Corte colombiana minimizó la incidencia del principio de seguridad jurídica en materia fiscal, que sólo podrá ser protegida en el ámbito tributario casos muy específicos²⁷.

La referencia a la jurisprudencia del TJUE sobre el principio de seguridad jurídica merece algunos comentarios. Primero, porque no es demasiado concreta²⁸: el día 13 de julio de 1965 hay tres fallos del TJUE diferentes, todos ellos referidos a diferentes aspectos de la modificación de un mecanismo de igualación (una exacción y contribución o prestación complementaria de igualdad) aplicable a la ferralla²⁹. En estas sentencias, el TJUE concluyó que los cambios del tipo (impositivo) aplicado en los mecanismos de igualación para evitar que algunas empresas sean tratadas de forma más favorable que otras no pueden resultar obstaculizados por la doctrina de los derechos adquiridos o el argumento de que las normas han creado situaciones jurídicas consolidadas. Para el TJUE, la facultad

²⁶ La decisión cita literalmente el siguiente trabajo “Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández Rodríguez. *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid: Editorial Cívitas, Tomo II, p. 375”. La cita está tomada de la tercera edición (1991) de este libro que, de hecho, hace también mención a la doctrina alemana y cita el fallo del TJUE haciendo referencia a su fecha, pero no al número del caso o las partes.

²⁷ Para la Corte Constitucional Colombiana, por ejemplo, en el caso C-007, el principio de seguridad jurídica protege (en materia tributaria) “las razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación y las alteraciones que se generarían con el cambio súbito de la misma”. Esas razones objetivas, continúa la Corte, podrían estar presentes “cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe”. En esos casos, sigue la Corte, “el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación”.

²⁸ De hecho, parece que la referencia ha sido tomada del trabajo de García de Enterría/Fernández Rodríguez que la Corte cita (vid. más arriba la nota 25).

²⁹ STJUE de 13 de julio de 1965, *Société des Acieres du Temple v. High Authority of the ECSC*, 39/64 ; *Mannesmann AG v. High Authority*, 37/64, and *Lemmers-Werke v. High Authority*, 111/63.

de las autoridades de cambiar las normas derivaba, en este caso, directamente del principio de no discriminación, y no del principio de seguridad jurídica, ya que buscaba la igualdad de tratamiento de todos los sometidos al mismo esquema compensatorio. La decisión del TJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmers Werke v. High Authority*, Asunto 111/63, repitió la doctrina de los otros dos asuntos, y también se refirió explícitamente a la seguridad jurídica: declaró que este principio es un límite a la revocación de decisiones por una autoridad pública (la Alta Autoridad), y que el demandante (a quien le fue revocada retroactivamente una exención vigente para ciertos periodos en relación con la exacción de igualación) no podía invocar válidamente la exención otorgada por la Alta Autoridad y más tarde revocada ya que la decisión inicial que otorgó la exención en las contribuciones al fondo de igualación se basó originariamente en información errónea sobre la empresa en cuestión que fue rectificada años más tarde.

En segundo lugar, la Corte colombiana podía haberse referido a posteriores sentencias del TJUE que hubieran sido más apropiadas para el asunto que estaba considerando³⁰. De hecho, el TJUE atiende normalmente a si la legislación era “previsible”³¹, lo que depende de estrictos requisitos (acumulables) (1) una tendencia o actos oficiales previos como base de las expectativas de los ciudadanos; (2) un cambio en los criterios imprevisible en vista a la tendencia creada por las autoridades nacionales (en más ocasiones de las deseadas, el TJUE ha considerado los cambios como previsibles para un operador diligente) y (3) la ausencia de un interés legal superior merecedor de protección o el ejercicio por una autoridad pública de poderes discrecionales derivados de un acto comunitario³².

Por tanto, a pesar de que la configuración de la protección de la seguridad jurídica tanto de la Corte Constitucional Colombiana como del TJUE son, en el fondo, similares, las referencias que la primera hace a pronunciamientos de la segunda son demasiado antiguas y vagas y no tienen en cuenta el desarrollo más reciente de la jurisprudencia del TJUE. Es curioso que siendo formalmente la doctrina del TJUE sobre la protección de la seguridad jurídica más pro contribuyente, en sustancia, existen importantes coincidencias en ambos Tribunales sobre la naturaleza de este principio, el cual debe ceder frente a intereses públicos más poderosos.

³⁰ Vid., por ejemplo, la STJUE de 15 de febrero de 1996, *Duff and Others*, C-63/93. La decisión del 10 de septiembre de 2009, *Plantanol*, C-201/08, se pronunció sobre un caso muy similar al decidido por la Corte colombiana, aunque, obviamente, la sentencia *Plantanol* es más reciente. Como es sabido, en *Plantanol* el TJUE se pronunció sobre si el principio de seguridad jurídica y de protección de las expectativas legítimas impedían a un Estado Miembro de la UE eliminar, en relación con un producto dado (bio-fuel), un conjunto de exenciones fiscales que eran aplicadas a tales productos durante un tiempo determinado con anterioridad a la fecha de expiración del incentivo fiscal prefijada en la legislación inicialmente aprobada.

³¹ El TJUE requiere también que la legislación sea clara, pero esta exigencia no es relevante en relación con el asunto comentado. Vid., sobre este requisito, por ejemplo, STJUE de 13 de febrero de 1996, *Van Es Douane Agenten*, Asunto C-143/93, o, en el ámbito de los impuestos directos y las libertades fundamentales, Sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)/État belge*, C-318/10.

³² Para una síntesis de las tendencias jurisprudenciales del TJUE sobre este principio, vid. Carrasco González, “The principles of legal certainty and protection of legitimate expectations in the EU tax law”, 2013 (en prensa).

En realidad, la imprecisión en la referencia a la jurisprudencia del TJUE y la falta de interés en usar pronunciamientos más recientes sobre este principio en los fallos de la Corte Constitucional Colombiana pueden tener una explicación. La Corte pudo estar más interesada en citar la opinión de García de Enterría y Fernández Rodríguez que en referirse a las decisiones del TJUE, y ello debido a la importancia que la doctrina tiene en algunos países latinoamericanos como autoridad o cuasi-fuente de Derecho. Esta explicación reduciría la importancia de la referencia a la jurisprudencia del TJUE en las sentencias de la Corte Constitucional colombiana sobre el principio de seguridad jurídica. Quizás, sin embargo, la referencia a la jurisprudencia del TJUE también tuvo un componente legitimador de su propia jurisprudencia y de la autoridad y peso de su decisión, ya que la cita a la jurisprudencia del TJUE refuerza el propio pronunciamiento de la Corte colombiana.

3.4. *La aplicación de la jurisprudencia tributaria del TJUE en Perú*³³

El caso de Perú es probablemente el que mayor interés tiene. Son dos las decisiones del Tribunal Fiscal (2 de enero de 2005 n. 2-5-2004, y 13 de febrero de 2007, n. 977-1-2007)³⁴ que hacen referencia a la jurisprudencia del TJUE, aunque de forma indirecta. Ambos fallos citan el trabajo de una profesora española³⁵, que estudió y sistematizó la jurisprudencia del TJUE relativa al IVA, para incorporar en el Impuesto General a las Ventas peruano las conclusiones de la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 1979, *Nederlandse Spoorwegen/Staatssecretaris van Financiën*, 126/78, así como el principio según el cual la prestación de servicios auxiliares no debe recibir un trato fiscal diferente al objeto principal del contrato a efectos de IVA (en la UE) o del Impuesto General a las Ventas (en Perú). En *Netherlands Spoorwegen* el TJUE consideró un contrato en el que el transportista se había obligado, además de a realizar el transporte de los bienes, a cobrar el precio antes de entregarlos al destinatario. Se trataba por tanto de una entrega contra reembolso en la que el transportista percibía una comisión de reembolso junto al pago del transporte. La Administración tributaria neerlandesa consideró en este asunto que la comisión de reembolso se encontraba exenta de IVA, mientras que el transporte por el contrario quedaba sujeto (y no exento) a este impuesto³⁶.

Sin embargo, las dos decisiones peruanas se pronuncian sobre situaciones muy diferentes. En el fallo de 2 de enero de 2004, n. 2-5-2004, en relación con unas ventas en las que parte del precio fue aplazado con pago de intereses, el

³³ El autor agradece a Luis Durán Rojo/Marco Mejía Acosta (AELE, Perú) su ayuda en la identificación de las decisiones relevantes, y sus comentarios sobre el impacto de esta jurisprudencia en Perú.

³⁴ Una vez más, el Tribunal Fiscal de Perú no es un verdadero Tribunal de Justicia, ya que depende del Poder ejecutivo, al estilo del TEAC español. Sin embargo, a diferencia de este último, el Tribunal Fiscal puede controlar la constitucionalidad de las normas en el sistema peruano. Las decisiones del Tribunal Fiscal pueden ser recurridas ante los auténticos Tribunales de Justicia.

³⁵ P. Herrero de la Escosura, *El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Madrid: Marcial Pons y Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1996.

³⁶ El concepto de prestación de servicios auxiliares utilizado por el TJUE era sumamente amplio, como mostraba la Opinión del Abogado General en el asunto, bajo cuyo criterio la comisión de reembolso no era de ningún modo auxiliar al contrato.

Tribunal Fiscal aplicó la doctrina del TJUE para considerar ambas transacciones (venta y préstamo) como una sola, en contra de la opinión del contribuyente. En este asunto, parece que el tratamiento conjunto de la venta y el aplazamiento del pago estaba recogido en la legislación peruana, lo que fundamentalmente significa que el Tribunal Fiscal usó la jurisprudencia del TJUE buscando un cierto efecto pedagógico o como autoridad para ilustrar la base teórica de la legislación nacional. Sin embargo, en el fallo de 13 de febrero de 2007, n. 977-1-2007, el mismo principio fue usado para dividir la operación y justificar que el suministro conjunto de ciertos bienes da lugar a entregas de bienes diferenciadas en las que el suministro de ciertos bienes muebles no era auxiliar al suministro de bienes inmuebles del caso planteado.

Sin embargo, de igual forma que en el caso de Colombia, debido al valor que se atribuye a la doctrina/autores en Perú, el Tribunal Fiscal podía haber estado más interesado en citar el trabajo de profesores de Derecho tributario españoles para sostener su argumentación en los fallos o los principios que se encuentran detrás de la legislación nacional que en las decisiones del TJUE como tales. Como en el caso de Colombia, llama la atención que el Tribunal Fiscal se apoyara en sentencias antiguas del TJUE sin comprobar cuál fue el desarrollo en posteriores decisiones sobre el tratamiento a efectos del IVA de transacciones compuestas³⁷.

Al margen de los dos pronunciamientos anteriores, resulta destacable la Aclaración del Tribunal Constitucional del Perú de 1 de febrero de 2006, exp. n. 8605-2005-AA/TC, referida al importante fallo del propio Tribunal Constitucional en el asunto *Engelhard Perú SAC*³⁸. Tras *Engelhard*, el contribuyente alegó que el Tribunal Constitucional debía tomar en cuenta las Sentencias del TJUE de 12 de enero de 2006, *Optigen, Fulcrum and Bond House*, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, en las que el TJUE aclaró que “el concepto de actividades económicas” y “sujeto pasivo” del IVA tienen una naturaleza objetiva, y son independientes de

³⁷ La doctrina del TJUE sobre esta cuestión ha sido resumida en el párr. 24 de la Opinión de la Abogado General Sharston de 8 de mayo de 2012, *Deutsche Bank*, Asunto C-44/11: “Según reiterada jurisprudencia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos, procede tomar en consideración todas las circunstancias para determinar si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única. Aunque cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por otro lado, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Existe una prestación única: i) cuando dos o varios elementos se encuentran tan estrechamente ligados que forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial, o ii) cuando uno o varios elementos constituyen una prestación principal mientras que los demás son accesorios. En particular, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. Aunque corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar la situación de hecho en cada caso, el Tribunal de Justicia puede orientarle en cuanto a la interpretación del Derecho de la UE que le puede ayudar a resolver el asunto.” Vid., por ejemplo, STJUE de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04; de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05; de 2 de diciembre de 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09; de 10 de marzo de 2011, *Bog and others*, As C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09; de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11.

³⁸ Fallo del Tribunal Constitucional del Perú de 14 de noviembre de 2005, Exp. N. 8605-2005-AA/TC.

las finalidades perseguidas por operadores distintos del operador afectado, de manera que es posible concluir que incluso las entregas de bienes o la prestación de servicios realizados en el contexto de un fraude en cadena están incluidos en el hecho imponible del IVA. Por ello, el TJUE afirmó que la naturaleza fraudulenta de una operación en la cadena no contamina otras transacciones de la misma cadena, y el derecho de deducir el IVA soportado de un sujeto pasivo que lleva a cabo una operación sujeta a IVA no puede ser restringido por el hecho de que anteriores o posteriores pasos en esa cadena hubieran tenido una naturaleza fraudulenta, si el operador económico no tenía conocimiento de ello o no tenía ningún medio para tenerlo.

El Tribunal Constitucional del Perú (TCP), en el párr. 13 de la Aclaración, señaló que *Optigen* no se refirió a derechos constitucionales, sino únicamente a la interpretación del Derecho de la UE en relación con el fraude en el IVA; para el TCP, esas cuestiones deberían ser tratadas por tribunales de justicia ordinarios y no por el Tribunal Constitucional actuando en procedimientos extraordinarios o de última instancia para la protección de derechos/valores fundamentales. Estas aclaraciones del TCP son interesantes por dos razones:

El TCP parece asumir como natural que los tribunales en Perú puedan usar la jurisprudencia del TJUE con finalidades interpretativas o como guía. Este uso no parece ser en ningún modo problemático para el TCP. Probablemente, esta conclusión no tiene ninguna clase de efecto en la doctrina o estatus legal de las fuentes del Derecho en Perú: usar los pronunciamientos de otros tribunales extranjeros para apoyar un razonamiento jurídico no produce un efecto directo en el sistema de fuentes del Derecho reconocidas en un país, todo ello siempre y cuando la importación de material extranjero no suponga un cambio en la legislación nacional. No puede, sin embargo, ignorarse el efecto indirecto o interpretativo que el Derecho extranjero produce en este caso sobre otro sistema fiscal distinto, lo cual, en sí mismo, no es criticable salvo cuando la aplicación del Derecho extranjero esté desenfocada, fuera de contexto o sea utilizado para crear obligaciones o normas inexistentes en el ordenamiento nacional.

Sorprende, sin embargo, que el TCP no haya reconocido la dimensión constitucional de *Optigen*, ya que principios como el de seguridad jurídica, proporcionalidad, división de la carga de la prueba entre las autoridades fiscales y el contribuyente o los derechos fundamentales están fuertemente conectados con la línea jurisprudencial iniciada por *Optigen*, y seguida por *Commissioners of Customs & Excise/Federation of Technological Industries (FTI)*³⁹, y *Kittel y Recolta Recycling*⁴⁰ (así como otros asuntos más recientes⁴¹). A favor del TCP se puede argumentar que probablemente la

³⁹ STJUE de 11 de mayo de 2006, C-384/04.

⁴⁰ STJUE de 6 de julio de 2006, C-439/04 y C-440/04.

⁴¹ Vid., por ejemplo, SsTJUE de 21 de junio de 2012, *Mahagében and Dávid*, C-80/11 y C-142/11; de 6 de septiembre de 2012, *Meksek-Gabona*, C-273/11; o de 6 de diciembre de 2012, *Bonik EOOD*, C-285/11.

dimensión constitucional de esos asuntos solo se hizo evidente después de que fueran publicados tres casos (*Optigen*, *FTI* y *Kittel*), sin embargo, la Aclaración del TCP fue publicada en febrero de 2006, antes de las decisiones de *FTI* y *Kittel* (mayo y julio de 2006)⁴². En realidad, los hechos de *Engelhard Perú SAC* eran probablemente más similares (responsabilidad tributaria en el Impuesto General a las Ventas por actos fraudulentos de otros operadores) a la situación considerada por el TJUE en el asunto *FTI*, donde este Tribunal proclamó que un sistema de responsabilidad objetiva a efectos del IVA no era admisible y podía resultar contrario a principios generales del Derecho de la UE, en concreto del principio de seguridad jurídica y el de proporcionalidad, ya que corresponde a las autoridades nacionales probar que el sujeto que pretende ejercitar el derecho a deducción del IVA soportado conocía o debía conocer que la operación era fraudulenta y, sin esta prueba, no era posible denegar el derecho a deducción. De hecho, el TJUE admitió la posibilidad de que los Estados Miembros pudieran disponer legislativamente que el sujeto pasivo destinatario de un bien o prestación de servicio, que supiera, o pudiera razonablemente sospechar, que todo o parte del IVA correspondiente a dicha entrega (o a cualquier otra entrega previa o posterior) quedaría impagada, fuera considerado responsable solidario, conjuntamente con la persona responsable del pago de ese impuesto. Tales normas deben, no obstante, ser acordes con los principios generales del Derecho comunitario, en concreto, con el principio de seguridad jurídica y el de proporcionalidad, en el sentido comentado (prohibición de la responsabilidad objetiva y necesidad de acreditación de los elementos probatorios del fraude a cargo de las autoridades tributarias). Estas aclaraciones del TJUE prueban la dimensión constitucional de la cuestión planteada que el TCP no supo o quiso reconocer abiertamente en *Engelhard Peru* o en la Aclaración de 1 de febrero de 2006.

La Aclaración del TCP de 1 de febrero de 2006 es probablemente la decisión más importante de todas las estudiadas hasta ahora, ya que revela que (1) los contribuyentes en Perú siguen y usan la jurisprudencia del TJUE ante los órganos judiciales nacionales, habiendo admitido el TCP que puedan ser utilizadas como punto de referencia o con efectos interpretativos y (2) que el TCP puede ser también receptivo a estudiar las sentencias del TJUE y usarlo como fuente de inspiración/interpretación en relación con la aplicación de la Constitución peruana en asuntos tributarios⁴³.

⁴² Sobre la jurisprudencia del TJUE en esos asuntos, vid. El apartado 5.2 del Capítulo 1 de A. Martín Jiménez, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (hacia una configuración constitucional comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Cizur Menor: Aranzadi, 2007.

⁴³ A estos efectos, puede resultar importante destacar que la configuración comunitaria de los derechos y principios fundamentales del Derecho de la UE, tal y como aparecen recogidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, son susceptibles de imponerse sobre cualquier norma nacional de los Estados miembros, incluso de orden constitucional, vid. a este respecto las recientes SsTJUE de 26 de febrero de 2013, *Melloni*, C-399/11 y *Aklagaren*, C-617/10.

4. Conclusiones sobre la Incidencia de la Jurisprudencia Tributaria del TJUE en América Latina

Parece que la jurisprudencia tributaria del TJUE está teniendo cierta incidencia en el proceso de integración de América latina (Comunidad Andina), sirviendo como apoyo a la supremacía de los tratados y obligaciones en los procesos de integración regionales (Comunidad Andina y Argentina), como inspiración en las sentencias de Tribunales Constitucionales (Colombia, Perú) o en materia de IVA (Perú). Si estamos ante una mera evidencia anecdótica, o se trata del comienzo de una nueva tendencia, es probablemente muy pronto para saberlo. Como se ha comentado, en algunas ocasiones el recurso a la jurisprudencia del TJUE parece ser el efecto colateral del peso que en algunos países se atribuye a la doctrina de los autores (Colombia, y algunas decisiones en Perú), pero es posible también que esté emergiendo una nueva tendencia, un movimiento en el Poder judicial de algunos países/procesos de integración, que atribuye un cierto peso a las sentencias del TJUE como una fuente de inspiración o como autoridad que sirva para apoyar los razonamientos jurídicos desplegados en el propio sistema tributario del país u organización internacional latinoamericana (Argentina, Colombia y especialmente Perú y la Comunidad Andina). Y esta tendencia hacia la 'fertilización cruzada' en el ámbito de la jurisprudencia tributaria es novedosa pero natural: la experiencia del TJUE en relación con la integración, la imposición indirecta o directa, así como en la protección de algunos derechos o valores fundamentales puede ser de ayuda para encontrar soluciones a cuestiones de materia fiscal en otros países o procesos de integración regionales⁴⁴. Al mismo tiempo, esta tendencia es importante a la vista de los acuerdos o tratados de libre comercio con cláusulas tributarias relevantes celebrados entre distintos países de América Latina y la UE en vigor (v.gr. Colombia y Perú, México, Chile, Asociación Centroamericana) ya que la voluntad de los Estados parte de tener en cuenta la jurisprudencia tributaria del TJUE puede facilitar una interpretación de los citados tratados/acuerdos uniforme en Europa y los otros Estados parte y, al mismo tiempo, contribuir a desarrollar una jurisprudencia más progresista que tome en consideración las soluciones dadas por el TJUE a problemas tributarios al margen del *status quo* del Derecho tributario internacional⁴⁵.

Los contribuyentes en América latina deberían ser conscientes de esta tendencia - probablemente muchos de ellos ya lo son, como muestra la experiencia peruana - ya que la jurisprudencia del TJUE puede ser utilizada como autoridad ante órganos judiciales nacionales en relación con cuestiones internacionales estrictamente (v.gr. aplicación de los Acuerdos de asociación con la UE, del Derecho

⁴⁴ Este trabajo sólo ha cubierto la interacción entre el TJUE y órganos judiciales en países de América del Sur, sería también interesante comprobar si alguna de las soluciones dadas por el TJUE en materia fiscal han sido recogidas por el legislador en América latina (por ejemplo, la prohibición de discriminación de no residentes o de inversiones transnacionales).

⁴⁵ La jurisprudencia tributaria del TJUE sobre los acuerdos con países terceros tiene ya cierta importancia y puede adquirir todavía más en el futuro: vid., por ejemplo, las SsTJUE de 28 de febrero de 2013, *Katja Ettwein*, C-425/11, de 15 de julio de 2010 *Hentgartner y Gasser*, C-70/09, ambas relativas al Acuerdo entre la UE y Suiza (o, en relación con otros acuerdos, por ejemplo, las SsTJUE de 25 de febrero de 2010, *Brita*, C-386/08, de 20 de noviembre de 2001, *Jany*, C-268/99, de 2 de marzo de 1995, *El-Yassini*, C-416/96).

interno relevante en materia de fiscalidad internacional) o incluso internas (v.gr. principios generales del Derecho, IVA, configuración del principio de no discriminación).

Existen, sin embargo, riesgos de que se produzca una trasposición incorrecta de la jurisprudencia del TJUE hacia América latina y pueden observarse ya algunos casos que evidencian este problema. Primero, al dirigirse las referencias de los tribunales latinoamericanos a trabajos académicos y evitar el recurso a fuentes directas (como ocurre en el caso de la Corte Constitucional Colombiana o del Tribunal Fiscal peruano), el espíritu y el significado real de las decisiones pueden perderse, o dar lugar a que se ignore la evolución de la jurisprudencia del TJUE posterior a la publicación del trabajo doctrinal. Segundo, incluso en los casos en que se utiliza la fuente directa, existe la posibilidad de interpretaciones no del todo correctas (como en el caso del Tribunal Constitucional del Perú). Estos son problemas inherentes a todo proceso de fertilización cruzada/traslación de principios o soluciones jurídicas entre distintos ordenamientos, y deberían no ser considerados como un obstáculo para el proceso.

Lo que realmente importa es que el proceso de fertilización cruzada, toma en cuenta de las soluciones europeas, existe efectivamente y los operadores tributarios de la UE y de los países latinoamericanos deben tenerlo en cuenta e incluso tratar de aportar soluciones para superar los inconvenientes identificados. Si existe voluntad en países latinoamericanos de importar soluciones comunitarias a sus ordenamientos jurídicos, es también de interés para la UE (académicos e instituciones comunitarias fundamentalmente) colaborar en este proceso, y controlar cómo las soluciones comunitarias son aplicadas en Latinoamérica. Al fin y al cabo, es en beneficio de la UE y sus Estados miembros exportar sus soluciones jurídicas a otros países o abrir un diálogo constructivo en materia tributaria con ellos en el que las soluciones tributarias europeas (o, en su caso, latinoamericanas) puedan ser un modelo válido a considerar en uno y otro lado del Atlántico.

Este proceso puede tener también ciertos efectos dentro de la UE. En ocasiones el TJUE es criticado por no ser suficientemente claro, por no tener suficiente pericia en Derecho tributario (especialmente en el ámbito de los impuestos directos), o por emitir fallos abiertos que dejan los problemas que se le plantean sin resolver plenamente a expensas de la coherencia y consistencia del Derecho tributario de la UE (el llamado “minimalismo” jurisprudencial)⁴⁶. Estas críticas no son siempre justas y no siempre tienen en cuenta las específicas características de la integración europea, por ejemplo, la necesidad de diálogo o colaboración entre el TJUE y los órganos judiciales nacionales⁴⁷. Sin embargo, el hecho de que

⁴⁶ En el ámbito de los impuestos directos, la conocida como “saga Test Claimants” es buena prueba de ello, ya que el mismo caso ha generado hasta tres referencias prejudiciales al TJUE para aclarar sentencias anteriores y un buen número de recursos ante distintas instancias nacionales, acerca de la evolución de este procedimiento en el Reino Unido, vid. la contribución de Farmer en Sarmiento/Jiménez-Valladolid, *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, Amsterdam: IBFD, 2013 (en prensa).

⁴⁷ Sobre las razones, causas y consecuencias del enfoque minimalista del TJUE, vid. El excelente trabajo de Sarmiento, “Half a Case at a Time: Dealing with Judicial Minimalism at the ECJ”, en Claes, Visser, Popelier, Van De Heyning (ed.), *Constitutional Conversations in Europe*, Cambridge: Intersentia, 2012.

sus sentencias no sólo tengan impacto dentro de la UE sino también fuera de las fronteras comunitarias debería llevar al TJUE a reflexionar sobre las soluciones alcanzadas y la dimensión extracomunitaria de las decisiones minimalistas: a mayor claridad y precisión de sus fallos, más receptividad existirá para adoptar las soluciones europeas fuera de la UE y mayores efectos positivos se generarán para la globalización de los estándares y soluciones europeas en materia tributaria. Como se ha puesto de manifiesto por la doctrina⁴⁸, los fallos abiertos, las soluciones poco claras y el minimalismo en las sentencias del TJUE son actualmente un problema para los órganos judiciales nacionales de la UE, los Estados Miembros y los contribuyentes. No hay duda de que los actores comunitarios deberían ser la principal preocupación del TJUE, pero, al mismo tiempo, el TJUE debería considerar la dimensión extracomunitaria o el impacto que su jurisprudencia tributaria tiene en otros países: a mayor congruencia, claridad y perfección técnica de sus fallos, más disposición existirá en los órganos judiciales de otros países a hacer referencia a la jurisprudencia del TJUE y utilizarlo como fuente de inspiración. Es decir, el TJUE debería ser consciente - probablemente ya lo es - de que el diálogo judicial no sólo puede existir con tribunales nacionales de los Estados Miembros de la UE o con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sino también con el Poder Judicial de otros países extracomunitarios, aunque los matices y consecuencias de ambos tipos de diálogos jurisdiccionales sean distintos.

La apertura y estimulación de este diálogo judicial, en este caso, entre la UE y América Latina, tiene interés para todos los operadores europeos o latinoamericanos, ya que podríamos estar asistiendo a la creación o germen de un “proceso de definición de estándares fiscales globales” o “armonización global espontánea”, al margen del impulso de las organizaciones internacionales (OCDE, ONU, G-20) y que, en la medida que tenga en cuenta principios, garantías y derechos de los contribuyentes puede erigirse en un contrapeso válido al creciente sesgo pro-administración que tienen las armonizaciones promovidas desde la OCDE/UE en el momento presente. Conviene, al mismo tiempo no olvidar, que este proceso puede ser de utilidad para lograr la aplicación uniforme a ambos lados del Atlántico de los Acuerdos internacionales de libre comercio entre la UE y los países latinoamericanos.

⁴⁸ Vid., Sarmiento, nota anterior, y Martín Jiménez, “Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law”, *Bulletin for International Taxation* vol. 66, n. 4/5, 2012, pp. 270-292, donde se explica que la imprecisa doctrina antiabuso de la jurisprudencia del TJUE puede estar creando incertidumbre para los Estados Miembros y los contribuyentes, así como litigios innecesarios. Vid. igualmente las diversas contribuciones en Sarmiento/Jiménez-Valladolid, *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, Amsterdam: IBFD, 2013 (en prensa).