

Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de marzo de 1995. Asunto C-279/93. Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker

por Antonio M. Cubero Truyo

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

CISS En los asuntos de fiscalidad internacional, el criterio de la residencia viene imponiéndose desde hace tiempo en detrimento del criterio de la nacionalidad. La nacionalidad, sin embargo, procura resistirse a esa pérdida de protagonismo.

Precisamente, la jurisprudencia comunitaria se ha convertido en un campo de batalla habitual donde ambos factores juegan sus bazas. El ejemplo más reciente del entrecruzamiento nacionalidad/residencia lo representa la sentencia que pasamos a comentar.

I. LOS HECHOS: CONTRASTE ABSOLUTO ENTRE LA OBLIGACION PERSONAL Y LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR

La Sentencia de 14 de febrero de 1995 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pretende resolver varias cuestiones prejudiciales suscitadas en el marco de un litigio entre el *Finanzamt Köln-Altstadt* y un nacional belga, de nombre Roland Schumacker.

El Sr. Schumacker es residente en Bélgica pero ejerce una actividad por cuenta ajena en Alemania.

La legislación alemana, al igual que ocurre en España y en casi todo el orbe, presenta distintos regímenes tributarios para los sujetos residentes y los no residentes, regímenes conocidos como obligación personal y obligación real.

Ambas modalidades de gravamen tienen, como suele pasar, ventajas e inconvenientes. Ninguna de ellas es, en abstracto, mejor o peor que la otra, dependiendo de las circunstancias particulares. Mientras que unos procuran eludir su condición de residentes en países "normales" trasladándose a los consabidos paraísos fiscales, otros considerados no residentes anhelan la aplicación del gravamen personal. Es el caso del Sr. Schumacker: la simplificación y el alcance exclusivamente territorial del impuesto que le corresponde pagar en Alemania no le suponen ningún aliciente; por el contrario, mira con envidia a los residentes porque él también quisiera hacer valer su condición de casado (beneficiándose del "splitting") y practicar su liquidación anual (con derecho a devolución), ...mas no se lo permiten.

Roland Schumacker no se allana ante semejante solución y el asunto llega a los Tribunales; primero ante el *Finanzgericht Köln*, después ante el *Bundesfinanzhof*. Este último decide suspender el procedimiento al asaltarle la duda de si el artículo 48 del Tratado CEE pudiera incidir en su resolución (1).

(1) Estas son las cuestiones prejudiciales planteadas: "1) ¿Puede el artículo 48 del Tratado CEE restringir el derecho de la República Federal de Alemania a recaudar un Impuesto sobre la Renta a ciudadanos de otros Estados miembros de la Comunidad? En caso afirmativo: 2) ¿Permite a la República Federal de Alemania el artículo 48 del Tratado CEE determinar respecto de una persona física de nacionalidad belga, que tiene su único domicilio y residencia habitual en Bélgica y que adquirió en dicho país su cualificación y experiencia profesionales, un Impuesto sobre la Renta más elevado que el correspondiente a una persona residente en la República Federal

II. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE TRATO

Aunque el grado de armonización de los impuestos directos es todavía escaso, "no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario" (2).

Y en el acervo comunitario se halla el artículo 48.Dos del Tratado CEE, un precepto que, en aras de la libre circulación de personas, rechaza cualquier discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los países miembros, en particular, en lo que atañe a las retribuciones.

En desarrollo de ese principio, el Consejo estableció en el Reglamento de 15 de octubre de 1968 (3) que "los trabajadores nacionales de un Estado miembro deben gozar, en el territorio de otro Estado miembro, de las mismas ventajas fiscales que los trabajadores nacionales" (4).

Acaso sorprenda la invocación de normas como las citadas, cuando los respectivos regímenes tributarios en cuestión no se aplican a alemanes y extranjeros sino a residentes y no residentes. El Tribunal no puede menos que reconocerlo ("es cierto que la normativa controvertida se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo de que se trate") (5), pero matizando a la vez que "no sólo se prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado" (6).

Queda así abierta la puerta a la tesis de la discriminación indirecta, que se construye con el siguiente fundamento: "los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales" (7).

de Alemania, cuyas características son, por lo demás, similares, cuando la primera acepta un trabajo por cuenta ajena en la República Federal de Alemania sin trasladar su domicilio a este último país? 3) ¿Cambia en algo la anterior cuestión por el hecho de que la persona de nacionalidad belga mencionada en el n.º 2 obtenga sus ingresos casi exclusivamente (es decir, en más del 90 %) en la República Federal de Alemania y que dichos ingresos, con arreglo al Convenio entre la República Federal de Alemania y el Reino de Bélgica en materia de doble imposición, sólo estén sujetos al Impuesto en la República Federal de Alemania? 4) ¿Infringe la República Federal de Alemania el artículo 48 del Tratado CEE si excluye a las personas físicas que no tengan su domicilio o residencia habitual en la República Federal de Alemania y obtengan en su territorio rendimientos del trabajo personal de la regularización anual de retenciones del Impuesto sobre el Salario y les niega asimismo la posibilidad de realizar ante la Administración una declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se tomen en cuenta los rendimientos del trabajo por cuenta ajena?"

(2) Apartado 21 de la sentencia. Véase, en el mismo sentido, la Sentencia de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido, C-246/89, Rec. p. 1-4585, apartado 12.

(3) Reglamento (CEE) n.º 1.612/68, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77).

(4) Así nos lo recuerda la sentencia, en el apartado 23.

(5) Apartado 27.

(6) Apartado 26. Véase la Sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. p. 153, apartado 1.

(7) Apartado 28.

No tendríamos más remedio que descalificar tal argumento si se proclamara de manera inflexible, pero el Tribunal, más modesto, se limita a avisar de un "riesgo" (8). El silogismo no pretende servir por sí mismo para afirmar la discriminación sino tan sólo para no descartarla, de modo que se puede (se debe) continuar examinando el cumplimiento o no de la igualdad de trato.

El principio de igualdad exige, de todos es sabido, la aplicación de normas iguales a situaciones iguales y normas diferentes a situaciones diferentes. Siendo así, residentes y no residentes merecerían reglas distintas porque sus situaciones son distintas, ...pero son distintas (puntualiza la sentencia) "normalmente", "habitualmente", "generalmente" (9). La separación entre residentes y no residentes es por lo común correcta, pero no tiene por qué serlo siempre.

Es posible detectar supuestos en los que las circunstancias de residentes y no residentes se aproximan. Lo cual sucede con el Sr. Schumacker, en la medida en que percibe sus ingresos imponibles en Alemania.

Al encontrarse en una "situación comparable", al no existir "ninguna diferencia de situación objetiva" (10), el trato diferente resulta discriminatorio y, por tanto, intolerable. Según el rotundo pronunciamiento del Tribunal europeo, el afectado tiene el mismo derecho a los beneficios de la obligación personal que los propios residentes.

Adviértase cómo el razonamiento definitivo de la sentencia se plantea sencillamente en términos de igualdad necesaria entre sujetos que se encuentran en condiciones similares, discurso perfectamente válido al margen de la nacionalidad de los implicados. ¿Por qué entonces el empeño en conceder el protagonismo al factor de la nacionalidad? Sin duda, porque el Tribunal de Luxemburgo no debe sino aplicar el ordenamiento comunitario, ordenamiento donde, más que al principio de igualdad con carácter general, se atiende a una de sus manifestaciones específicas, cual es la discriminación por causa de nacionalidad. Basta evocar el *supracitado* artículo 48 o el artículo 58 o, sobre todo, el artículo 7 del Tratado CEE.

Este cierto reduccionismo del concepto de igualdad representa un lastre para la jurisprudencia comunitaria, hasta el extremo de que si el Sr. Schumacker fuese alemán, presumiblemente (y absurdamente, desde luego) el fallo hubiera sido otro, puesto que la "discriminación nacionalista" —premisa fundamental— no podría alegarse. Algo así se demostró en la

(8) "Una normativa nacional de este tipo, que establece una distinción basada en el criterio de la residencia en el sentido de que niega a los no residentes determinadas ventajas fiscales que, por el contrario, se conceden a los residentes en el territorio nacional, implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros". Apartado 28.

(9) Cfr. apartados 31 a 35.

(10) Apartado 37.

cuestionable Sentencia de 26 de enero de 1993 (11), a propósito del alemán Hans Werner, residente en los Países Bajos, quien no pudo disfrutar en Alemania de los beneficios de la obligación personal, a pesar de desarrollar allí su actividad.

III. UNA SENTENCIA A LA SOMBRA DE LA RECOMENDACION DE LA COMISION 94/79/CE

El Sr. Schumacker no es una aguja en un pajar. Casos como el suyo se han convertido en conflictos ordinarios en el panorama europeo. Lo cual condujo a la Comisión de las Comunidades Europeas a formular la **Recomendación de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen** (12).

Así plantea el problema la Comisión: "La libre circulación se ve obstaculizada por determinadas disposiciones fiscales cuya aplicación supone que, en muchos casos, las personas que hacen uso de dicha libertad para ejercer su actividad en un Estado miembro distinto del de su residencia, están sujetas al impuesto sobre la renta en este último en unas condiciones menos favorables que los residentes en dicho Estado. En principio, estas personas están gravadas en el país en donde ejercen su actividad. En este caso, la mayor parte de los Estados miembros aplican a estas personas un régimen impositivo diferente del que se aplica a los residentes, a saber, el régimen denominado de los no residentes. Este régimen supone, por lo general, que sólo se gravan aquellos ingresos cuya fuente procede del país en el que se ejerce la actividad y no prevé la concesión de las ventajas fiscales de que disfrutaban los residentes derivadas de la situación familiar, ni las distintas deducciones a que tienen derecho los residentes, ya que se parte de la idea de que estas ventajas deberían ser concedidas por el país de residencia. No obstante, muy a menudo estas personas tampoco pueden gozar de las respectivas ventajas en su país de residencia, al carecer de ingresos imponibles en el mismo o al ser éstos insuficientes".

Para resolverlo, la Comisión insta a que los Estados miembros no sometan tales rentas obtenidas por

(11) Sentencia comentada por FALCON Y TELLA, Ramón: "La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario". *Impuestos*, n.º 17 (1993), pp. 119 y ss. "De la lectura de la sentencia, parece deducirse que si el contribuyente hubiera tenido una nacionalidad distinta (la del país de residencia o la de otro Estado miembro) a la del Estado donde realiza su actividad profesional y obtiene la mayor parte de sus ingresos, la solución hubiera sido la contraria".

(12) El parentesco entre la sentencia y la Recomendación es evidente y ya quedaba explícito en la propia Exposición de motivos de la susodicha Recomendación: "Entre tanto, se ha presentado ante el Tribunal un nuevo asunto con carácter prejudicial (asunto C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker), en el que se plantea si la aplicación del régimen fiscal de los no residentes a un ciudadano de otro Estado miembro es compatible con el Derecho comunitario". Los Sres. J. Grunwald y E. Traversa, asistidos por la Sra. B. Knobbe-Keuk, figuran como representantes de la Comisión en la Sentencia de 14 de febrero.

sujetos no residentes "a un impuesto superior al que dicho Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro" (art. 2.Uno) (13).

El fundamento latente en la Recomendación 94/79/CE coincide por completo con el de la jurisprudencia: tratar igual que a los residentes a aquellos sujetos que, aunque no lo sean, estén en una **situación comparable**.

La Recomendación se ocupa de concretar qué ha de entenderse por situación *comparable*: cuando el no residente obtenga en un país determinado la parte preponderante de sus ingresos. Y, avanzando en la concreción, el artículo 2.Dos aclara que la parte preponderante es "como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dicha persona durante el año fiscal", exigencia que se ve sobradamente cumplida en el asunto que nos ocupa, donde el sujeto belga residente en Bélgica obtiene la abrumadora mayoría de sus rendimientos ("más del 90 %") (14) en Alemania.

El seguimiento por parte de los Estados miembros de los consejos de la Comisión evitará que vuelvan a promoverse cuestiones como las tratadas por la Sentencia de 14 de febrero. Justamente, en Alemania existe ya una normativa destinada a remediar tales situaciones, la *Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften* ("*Grenzpendler gesetz*") (Ley de 24 de junio de 1994, destinada a aligerar la carga del Impuesto sobre la Renta de trabajadores fronterizos y otras personas físicas sujetas al Impuesto por obligación real) que no pudo aplicarse al caso Schumacker —se lamenta la sentencia— "puesto que aún no estaba en vigor en el momento en que se produjeron los hechos del procedimiento principal" (15).

En España no ha recaído ninguna medida concreta guiada por la Recomendación (16), aunque no olvidemos que en virtud del artículo 12.Uno.b) de la Ley 18/1991, el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando radique en nuestro país "el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos", con lo cual es posible que quienes obtengan sus rentas principalmente en

(13) Cfr. MERINO JARA, Isaac: "Nuevas iniciativas sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes: La Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas de 21 diciembre 1993". *Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi, n.º 34 (1994), pp. 15 y ss. y DOCAVO ALBERTI, Luis: "La armonización de la tributación de los no residentes en la Unión Europea. Comentarios a la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993". *Impuestos*, n.º 2 (1995), pp. 57 y ss.

(14) Apartado 19.

(15) Apartado 11.

(16) Y es que la Recomendación se dirige fundamentalmente a los trabajadores fronterizos, materia que en nuestro ordenamiento se afronta en los Convenios de doble imposición con Francia y Portugal. Sin embargo, la facilidad actual en las comunicaciones relativiza el concepto tradicional de trabajador fronterizo y amplía el interés de las cuestiones tratadas en la Recomendación.

territorio español accedan a los beneficios de la obligación personal de una manera directa, al ser calificados como residentes (17).

IV. LOS EXTRANJEROS SON, POR LO GENERAL, NO RESIDENTES

Constituye uno de los fundamentos jurídicos más llamativos de la sentencia que nos ocupa, sin duda, esa especie de estimación "sociológica" en cuya virtud lo normal es que los no residentes en un Estado sean, al mismo tiempo, no nacionales de tal Estado.

Este no es un pronunciamiento extravagante, sino que responde a una línea jurisprudencial bastante consolidada, puesta de manifiesto en las sentencias de 8 de mayo de 1990 (Asunto Biehl, ciudadano alemán residente en Alemania frente a la administración luxemburguesa) (18) y de 13 de julio de 1993 (Asunto Commerzbank, sociedad alemana residente en Alemania frente a la administración británica) (19).

Como ya señalábamos *supra*, no deben extraerse consecuencias rígidas del susodicho argumento, que sirve como mera introducción para un análisis necesariamente más riguroso del principio de igualdad.

En cualquier caso, sí quisiéramos aprovechar la idea de la coincidencia habitual nacionales/residentes para suscitar una reflexión más amplia sobre la evolución del concepto de residencia.

(17) Si bien los Convenios de doble imposición y la jurisprudencia comunitaria (véase la Sentencia de 23 de abril de 1991 y los comentarios al respecto de FALCON Y TELLA, Ramón: "La residencia habitual y el ordenamiento comunitario". *Impuestos*, n.º 10, 1992, pp. 60 y ss.) conceden preferencia a la faceta personal sobre la económica, de modo que puede haber sujetos con el problema sin resolver. Haciendo un paralelismo con el asunto del Sr. Schumacker, si éste trabajara en España manteniendo su residencia en Bélgica, no podría optar por la tributación conjunta ni podría realizar la autoliquidación correspondiente al período impositivo anual con devolución de una hipotética cuota diferencial negativa.

(18) "En opinión del Sr. Biehl, se da lugar a una discriminación encubierta entre los sujetos pasivos, prohibida por el Derecho comunitario, dado que esta disposición se aplica de manera preponderante a contribuyentes que no son de nacionalidad luxemburguesa. [...] A este respecto, procede destacar que aunque se aplique independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo afectado, el requisito de la residencia permanente en el territorio nacional para obtener una posible devolución de una cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto, puede perjudicar, en concreto, a los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros. En efecto, serán a menudo estos últimos quienes abandonen el país o se establezcan en el mismo durante el año". Apartados 7 y 14 (el subrayado es nuestro). Véase el resumen de la sentencia en *Gaceta Fiscal*, n.º 81 (1990), p. 88.

(19) "Procede observar que, aun cuando se aplique independientemente del domicilio de las sociedades, el criterio de la residencia a efectos fiscales en el territorio nacional para conceder un posible complemento de devolución de los impuestos indebidamente pagados puede actuar de forma más particular en perjuicio de las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros. En efecto, en la mayor parte de los casos serán éstas las que hayan establecido su residencia a efectos fiscales fuera del territorio del Estado miembro de que se trate". Apartado 15 (el subrayado es nuestro). Véase el resumen de la sentencia en *Gaceta Fiscal*, n.º 122 (1994), p. 114.

La residencia y, en general, los criterios determinantes de la obligación personal de contribuir, han sufrido un proceso que podría describirse en síntesis como el tránsito de la simplicidad a la sofisticación.

Cuán distinto resulta establecer la sujeción tributaria a través de la evidente nacionalidad frente a la complejidad actual en la configuración de la residencia, que obliga a observar los días de estancia, las ausencias temporales, el núcleo de los intereses económicos, la residencia del cónyuge y los hijos...

Este fenómeno, que se produce en atención a élites conflictivas, perjudica como es obvio al contribuyente medio, cada vez más castigado por disposiciones enrevesadas de las que no tendría por qué ser partícipe (20). El ordenamiento tributario moderno está descuidando las demandas de simplificación, dando la espalda, por consiguiente, a la seguridad jurídica.

En semejante contexto, no podremos extrañarnos viendo resurgir el valor jurídico-tributario de la nacionalidad como concepto claro y estable. Sirva de botón de muestra el artículo consagrado a la residencia en el Convenio de doble imposición que España ha suscrito con Australia, donde "la posesión de la ciudadanía o la nacionalidad de uno de los Estados contratantes por una persona física será un factor a considerar" (21).

V. LA NECESARIA PERSPECTIVA GLOBAL

La Sentencia de 14 de febrero de 1995 concede una especialísima relevancia al hecho de que el Sr. Schumacker no obtenga en el país de residencia "ingresos suficientes para estar sujeto en él a un impuesto que permita tener en cuenta su situación personal y familiar" (22).

Si se condena al Estado donde trabaja a otorgarle las peculiaridades de la obligación personal es —condición indispensable— porque no puede hacer uso de ellas en su sede natural, esto es, en el Estado donde reside.

En sentido semejante, el artículo 3 de la Recomendación 94/79/CE se preocupa de que no

(20) CALERO GALLEGU, Juan: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". *Manual del Sistema Tributario Español*. Civitas, Madrid, 1993, p. 64, advierte cómo la complejidad que rodea al concepto de residencia "no afecta a la inmensa mayoría de los sujetos pasivos por obligación personal, en los que se da la doble cualidad de españoles y de residentes".

(21) Véase también el artículo 4.Dos.c) del Modelo de Convenio de la OCDE, que resuelve los casos de residencia dudosa en favor del Estado del que se sea nacional.

(22) En ello insisten los apartados 25, 36, 41 y 47 de la sentencia. Como se apunta en el apartado 38, "la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo".

pueda recaer una "concesión por duplicado de deducciones u otras ventajas fiscales" (23).

De todo ello se desprende una importante consecuencia: desde el punto de vista tributario, lo que haga o deje de hacer un Estado depende en buena parte de lo que hace o deja de hacer otro Estado. Las carencias de armonización que afectan a los impuestos directos no son un obstáculo para que la jurisprudencia comunitaria defienda ideales de coordinación (24). No cabe que los ordenamientos nacionales se mantengan en posiciones *ombliguistas*, siendo preciso alcanzar una visión conjunta de los problemas, más allá de las propias fronteras.

La perspectiva internacional como condicionante de las disposiciones internas actúa en esta ocasión en beneficio del sujeto, pero no se nos escapa que es igualmente susceptible de manifestarse a la inversa, como reacción frente a las maniobras elusivas.

Así, las cada vez más usuales medidas contra los **paraísos fiscales** (25) resultarían legitimadas mediante un análisis de la situación total o completa de los contribuyentes (26), contribuyentes que no sustituyen unos impuestos por otros homologables sino que pretenden quedar ausentes de cualquier impuesto significativo (27).

La apología de este ambicioso examen "panorámico" sitúa a las Administraciones nacionales ante unas necesidades superiores de información. Es una cuestión que hubo de ser comentada en la Sentencia de 14 de febrero: "El *Finanzamt* ha mencionado en la vista las dificultades de carácter administrativo que, en su opinión, impiden que el Estado de empleo tenga conocimiento de los ingresos que obtienen, en su Estado de residencia, los no residentes que trabajan en su territorio. Tampoco puede

(23) Como se explica en la Exposición de Motivos: "El objetivo de la presente Recomendación es garantizar a las personas que obtienen determinadas rentas en un Estado miembro en el que no residen, un régimen tributario no discriminatorio y equitativo. Al mismo tiempo, es conveniente evitar que los no residentes se beneficien de un trato fiscal más ventajoso que el de los demás contribuyentes". La Comisión, conviene resaltarlo, parece dar prioridad a la personalización en el país donde se obtienen las rentas, al ser el país de residencia el encargado de evitar la duplicidad denegando las deducciones o demás ventajas.

(24) La Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. 1-249 (aludida, por cierto, en el apartado 40 de la sentencia objeto de comentario), también acogía la necesidad de garantizar la coherencia, aunque en ese caso relacionando no lo que hacen dos países sino lo que hace un mismo país en dos momentos distintos (en concreto, se vinculaba la deducción o no de los gastos de seguros con el gravamen o no posterior de las cantidades que se reciban del asegurador).

(25) Un claro ejemplo es la reciente instauración en nuestro país de la transparencia fiscal internacional.

(26) La visión convenientemente global que estamos subrayando se ponía tradicionalmente de manifiesto a propósito del "tax sparing" (imputación de impuestos no pagados), sólo que las razones objetivas que pudieran concurrir para que los alicientes fiscales que ofrece un país merezcan ser preservados en otros países se tornan muy dudosas en el caso de los paraísos fiscales.

(27) En definitiva, se admitiría que un Estado tuviera en cuenta si en el otro Estado implicado existe o no una intención impositiva concurrente.

acogerse esta alegación. En efecto, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94) ofrece posibilidades de obtener informaciones necesarias comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno. Por tanto, no existen obstáculos de carácter administrativo que impidan tener en cuenta, en el Estado en que se ejerce la actividad, la situación personal y familiar del no residente" (28).

El Tribunal europeo, cometiendo quizás el pecado del voluntarismo, invoca los instrumentos vigentes para avalar las facultades de conocimiento. Esta actitud optimista también aparecía en la Exposición de Motivos de la Recomendación 94/79/CE ("la Comisión quisiera destacar que las disposiciones aplicadas con arreglo a la Directiva 77/79/CEE, permiten a los Estados miembros efectuar cualquier intercambio de información necesaria al efecto") (29) aunque con mayor moderación, al admitir las dificultades ("si resultase que el funcionamiento en la práctica de este intercambio es insuficiente, la Comisión está dispuesta a estudiar con los Estados miembros las medidas indispensables para mejorar dicho funcionamiento").

Sólo nos queda confiar en un empleo cada vez más fluido de los mecanismos de colaboración internacional porque, sin la debida información, la aplicación de los tributos se convierte en injusta.

(28) Apartados 43 a 45.

(29) Según el párrafo segundo del artículo 2.Dos de la Recomendación, "el Estado miembro de imposición podrá pedir a la persona física considerada todos los justificantes que juzgue necesarios para demostrar que obtiene como mínimo el 75 % de su renta en dicho Estado miembro".