

Directores

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ
FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ

**IMPUESTOS DIRECTOS Y
LIBERTADES FUNDAMENTALES
DEL TRATADO DE
FUNCIONAMIENTO DE LA
UNIÓN EUROPEA**

**CUESTIONES FUNDAMENTALES EN LA
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE
JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Autores

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO
FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ
ALFREDO GARCÍA PRATS
MARÍA AMPARO GRAU RUIZ
JACQUES MALHERBE
ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ
JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

**THOMSON REUTERS
ARANZADI**

Primera edición, septiembre 2016



THOMSON REUTERS PROVIEW® eBOOKS

Incluye versión en digital

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2016 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Adolfo Martín Jiménez, Francisco M. Carrasco González (Dirs.) y otros]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, S.A.U.
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)
ISBN: 978-84-9135-200-6
DL NA 1692-2016

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 – Pamplona

Sumario

Página

PRESENTACIÓN	19
CAPÍTULO I	
SITUACIONES TRIBUTARIAS INTERNAS Y DERECHO DE LA UE: NUEVAS PERSPECTIVAS SOBRE LA INTERPRETACIÓN DEL TJUE	23
ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ	
I. Introducción	24
II. La relación del derecho primario de la UE con las «situaciones internas»	27
1. <i>Primacía del Derecho de la UE, obligación de inaplicación de las normas nacionales contrarias al Derecho de la UE y situaciones internas</i>	<i>27</i>
2. <i>La jurisprudencia del TJUE sobre «discriminaciones inversas» y las situaciones internas. La relación entre la jurisprudencia sobre discriminaciones inversas y el art 107 TFUE</i>	<i>34</i>
3. <i>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</i>	<i>44</i>
4. <i>Conclusiones preliminares</i>	<i>49</i>
III. La doctrina del TJUE del efecto indirecto del Derecho de la UE sobre situaciones «internas»	50
1. <i>Introducción</i>	<i>50</i>
2. <i>La doctrina del efecto indirecto del Derecho de la UE en relación con las situaciones internas: aspectos generales</i>	<i>51</i>
3. <i>Una valoración crítica de la doctrina del efecto indirecto</i>	<i>62</i>

4. <i>El caso de las Islas Canarias y los límites de la doctrina del efecto indirecto</i>	66
5. <i>Conclusiones finales sobre la jurisprudencia relativa al efecto indirecto del Derecho de la UE</i>	72
IV. Conclusiones finales: sobre la necesidad de dotar a la jurisprudencia (tributaria) del TJUE sobre situaciones internas de una mayor coherencia	73

ANEXO DE ACTUALIZACIÓN

¿EXISTE ALGUNA EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE SOBRE SITUACIONES INTERNAS?	77
---	----

FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ

I. Introducción	77
II. Continuum en la jurisprudencia «OOSTHOEK» (situaciones internas de «facto», pero con evidentes efectos transfronterizos)	78
III. Acercamiento de la jurisprudencia «GUIMONT» sobre discriminaciones a la inversa y la jurisprudencia «DZODZI/LEUR BLOEM» sobre efecto indirecto	80
IV. Jurisprudencia sobre efecto indirecto (interpretación conforme al Derecho de la UE) y países terceros: superación de la doctrina «ICI»	84
V. Conclusiones y perspectivas de futuro	85

CAPÍTULO II

LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE: AVOIR FISCAL, 270/83; SCHUMACKER, C-279/03 Y SOPORA, C-512/13	89
---	----

FRANCISCO ALFREDO GARCÍA PRATS

I. Introducción	89
II. Avoir Fiscal: el mapa y el territorio	92
III. Schumacker: la posibilidad de una isla	102
IV. Sopora: ampliación del campo de batalla	110

CAPÍTULO III

LAS DISCRIMINACIONES FISCALES GENERADAS POR EL ESTADO DE RESIDENCIA DEL CONTRIBUYENTE Y EL DERECHO DE LA UE: EL PROBLEMA DE LA IMPORTACIÓN DE PÉRDIDAS EXTRANJERAS Y DE LOS IMPUESTOS DE SALIDA	115
JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO	
I. Nota previa	117
II. El problema de la importación de las pérdidas extranjeras en el Estado de residencia del contribuyente	118
1. <i>Introducción</i>	118
2. <i>Primer acercamiento a la jurisprudencia del TJUE en la materia de importación y compensación de pérdidas extranjeras</i>	120
3. <i>La jurisprudencia del TJUE en el asunto Marks & Spencer: la compleja doctrina de las «pérdidas finales»</i>	122
3.1. Antecedentes del caso Marks & Spencer	122
3.2. La doctrina del TJUE en el caso Marks & Spencer	123
4. <i>Una referencia a algunos pronunciamientos posteriores del TJUE que completan la jurisprudencia Marks & Spencer</i>	127
4.1. La sentencia del TJUE de 3 de febrero de 2015, en el asunto Comisión/Reino Unido, C-172/13: la confirmación y clarificación de la jurisprudencia Marks & Spencer	127
A. Antecedentes de hecho del asunto Comisión/Reino Unido	127
B. La doctrina del TJUE en el caso Comisión/Reino Unido	129
4.2. La sentencia del TJUE de 10 de junio de 2015, en el asunto X AB/Skatteverket C-686/13, referida a la toma en consideración de pérdidas cambiarias vinculadas a participaciones en sociedades extranjeras	130
A. Antecedentes de hecho del asunto X AB/Skatteverket	130
B. La doctrina del TJUE en el asunto X AB/Skatteverket	131

5. <i>Jurisprudencia del TJUE sobre la integración en el Estado de residencia (home country) de las pérdidas de los establecimientos permanentes situados en el territorio de otros Estados miembros</i>	132
5.1. La sentencia del TJUE de 28 de febrero de 2008, en el asunto Deutsche Shell, C-293/06, sobre la integración de pérdidas cambiarias de establecimientos permanentes	132
A. Antecedentes de hecho del caso Deutsche Shell ...	132
B. La doctrina del TJUE en el caso Deutsche Shell ...	133
5.2. La STJUE de 15 de mayo de 2008, en el caso Lidl Belgium, C-414/06, sobre compensación de pérdidas de establecimientos permanentes en el Estado de residencia del contribuyente/casa central	133
A. Antecedentes de hecho del caso Lidl Belgium	133
B. La doctrina del TJUE en el caso Lidl Belgium	134
5.3. La sentencia del TJUE de 23 de octubre de 2008, en el caso Krakenheim Ruhesitz, C-157/07, sobre la compatibilidad comunitaria de la cláusula de recaptura de pérdidas extranjeras	135
5.4. La sentencia del TJUE de 17 julio 2014, en el asunto Nordea Bank, C-48/13, sobre la compatibilidad comunitaria de las cláusulas de reversión de pérdidas	136
A. Antecedentes de hecho del caso Nordea Bank	136
B. La doctrina del TJUE en el asunto Nordea Bank ..	136
5.5. La sentencia del TJUE de 17 de diciembre de 2015, C-388/14, en el asunto Timac Agro, sobre compensación en el Estado de residencia de pérdidas finales de un EP	138
A. Antecedentes de hecho del caso Timac Agro	138
B. La doctrina del TJUE en el asunto Timac Agro	138
6. <i>Principales conclusiones sobre la jurisprudencia del TJUE en materia de compensación de pérdidas extranjeras</i>	142
III. Los impuestos de salida como restricción del Estado de residencia del contribuyente en relación con el ejercicio de la libre circulación de personas	144

SUMARIO

	<u>Página</u>
1. <i>La jurisprudencia del TJUE sobre los impuestos de salida frente al ejercicio de la libre circulación de personas por parte de personas físicas</i>	144
1.1. La sentencia del TJUE de 11 de marzo de 2004, en el asunto Lasteyrie du Saillant C-9/02, sobre un impuesto de salida francés configurado como medida antielusión fiscal	145
A. Antecedentes de hecho del caso Lasteyrie du Saillant	145
B. La doctrina del TJUE en el asunto Lasteyrie du Saillant	145
1.2. La sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2006, Asunto N, C-470/04	146
A. Antecedentes de hecho del caso N	146
B. La doctrina del TJUE en el asunto N	147
1.3. La sentencia del TJUE de 26 de octubre de 2006, asunto Comisión/Portugal, C-345/05, en relación con la limitación de la exención fiscal de las plusvalías derivadas enajenación de la vivienda habitual a casos de reinversión en un inmueble situado en territorio nacional ...	148
2. <i>La jurisprudencia del TJUE sobre los impuestos de salida frente al ejercicio de la libre circulación de personas por parte de personas jurídicas</i>	149
2.1. La sentencia del TJUE de 29 de noviembre de 2011, en el asunto National Grid Indus, C-371/10, como leading case en materia de impuestos de salida de sociedades	149
A. Antecedentes de hecho del caso National Grid Indus	149
B. La doctrina del TJUE en el caso National Grid Indus	150
2.2. Jurisprudencia posterior que complementa la doctrina de National Grid Indus	152
IV. Conclusiones derivadas de la jurisprudencia del TJUE en materia de «impuestos de salida» (lato sensu)	154
V. Bibliografía	155

CAPÍTULO IV

LOS DIVIDENDOS EN LA JURISPRUDENCIA FISCAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA EUROPEO: UNA SÍNTESIS 159

JACQUES MALHERBE

MARÍA AMPARO GRAU RUIZ

I. Introducción	159
II. Tratamiento fiscal de los dividendos	160
1. <i>Derecho originario</i>	161
1.1. Tratamiento fiscal de los dividendos salientes	161
A. Retención en la fuente de los dividendos salientes ..	161
B. Crédito de impuesto e impuesto compensatorio ..	170
1.2. Tratamiento fiscal de los dividendos entrantes	173
A. Prevención de la doble imposición económica	173
B. Diferencias de trato fiscal a los accionistas basadas en la residencia de la empresa	177
2. <i>Derecho derivado</i>	185
2.1. Dividendos salientes	185
2.2. Dividendos entrantes	187
III. Medidas anti-abuso	190
1. <i>Derecho originario</i>	190
2. <i>Derecho derivado</i>	193
IV. Conclusiones	193
V. Bibliografía	195

CAPÍTULO V

INCENTIVOS FISCALES, IMPUESTOS DIRECTOS Y LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE 203

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ

I. Introducción: los incentivos fiscales y el derecho primario de la UE	204
II. La jurisprudencia del TJUE sobre incentivos fiscales, libertades fundamentales y los impuestos directos	207

SUMARIO

	<u>Página</u>
1. <i>Introducción</i>	207
2. <i>Los incentivos vinculados a la realización de una actividad económica y las libertades fundamentales</i>	208
2.1. <i>Introducción</i>	208
2.2. <i>El acceso del no residente a los incentivos previstos para los residentes en territorio nacional</i>	209
2.3. <i>Los incentivos relativos a actividades económicas o inversiones desarrolladas fuera del territorio nacional</i> ...	211
2.4. <i>Conclusiones sobre la jurisprudencia relativa a los incentivos con una finalidad empresarial</i>	220
3. <i>La jurisprudencia del TJUE sobre incentivos fiscales a la actividad no económica</i>	222
3.1. <i>Introducción: diversidad de incentivos con una finalidad no económica</i>	222
3.2. <i>Los incentivos para entidades sin finalidad lucrativa y la jurisprudencia complementaria sobre incentivos para las aportaciones a este tipo de entidades</i>	222
3.3. <i>Conclusiones sobre la jurisprudencia relativa incentivos y a entidades y donativos a instituciones sin ánimo de lucro</i>	229
3.4. <i>Los incentivos fiscales con una finalidad educacional o social</i>	232
3.5. <i>Los incentivos a la protección de la vivienda</i>	234
3.6. <i>Incentivos fiscales vinculados a la protección del patrimonio cultural</i>	237
3.7. <i>Consideraciones sobre incentivos de naturaleza no económica</i>	238
III. Consideraciones sobre la interacción entre el régimen de las ayudas de estado, las libertades fundamentales y los incentivos fiscales	241
IV. Conclusiones	252
V. Bibliografía	254

CAPÍTULO VI

JUSTIFICACIONES Y PROPORCIONALIDAD. LOS DOS ÚLTIMOS TRAMOS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN MATERIA DE COMPATIBILIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS INTERNAS SOBRE FISCALIDAD DIRECTA CON LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES	257
JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA	
I. Introducción	258
II. Necesidad de los momentos de justificación y de proporcionalidad	260
III. La diferencia entre justificaciones y proporcionalidad	261
IV. Las justificaciones	262
1. <i>Introducción</i>	262
2. <i>Justificaciones mencionadas en el Tratado</i>	262
3. <i>Justificaciones no mencionadas en el Tratado</i>	263
3.1. <i>Introducción</i>	263
3.2. <i>Justificaciones tradicionalmente rechazadas</i>	264
3.3. <i>Justificaciones tradicionalmente aceptadas</i>	265
3.4. <i>Amplitud de las justificaciones</i>	265
3.5. <i>Autonomía de las justificaciones</i>	266
3.6. <i>Importancia del estándar «arm's length»</i>	267
V. Proporcionalidad	268
VI. Examen crítico de algunas justificaciones	269
1. <i>Introducción</i>	269
2. <i>Justificaciones tradicionalmente no aceptadas</i>	269
2.1. <i>Pérdida de ingresos fiscales</i>	269
2.2. <i>Dificultades administrativas</i>	271
2.3. <i>Compensación por otras ventajas fiscales</i>	272
2.4. <i>Ausencia de armonización</i>	273
2.5. <i>Existencia o ausencia de convenios de doble imposición y de reciprocidad</i>	273
3. <i>Justificaciones tradicionalmente aceptadas</i>	274
3.1. <i>Lucha contra el fraude y la evasión fiscal</i>	274

SUMARIO

	<i><u>Página</u></i>
3.2. Eficacia de los controles fiscales y de la recaudación tributaria	278
3.3. Coherencia del sistema fiscal	283
3.4. Reparto equilibrado de la potestad tributaria	286
3.5. Otras justificaciones	288
VII. Conclusiones	289
VIII. Bibliografía	293
ANEXO. CASOS FUNDAMENTALES DEL TJUE (SEMINARIO 2015-2016 CÁTEDRA JEAN MONNET)	295