

**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](http://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	
<b>SITUACIONES TRIBUTARIAS INTERNAS Y DERECHO DE LA UE: NUEVAS PERSPECTIVAS SOBRE LA INTERPRETACIÓN DEL TJUE .....</b>	<b>23</b>
ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ	
<b>I. Introducción .....</b>	<b>24</b>
<b>II. La relación del derecho primario de la UE con las «situaciones internas» .....</b>	<b>27</b>
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>
<b>III. La doctrina del TJUE del efecto indirecto del Derecho de la UE sobre situaciones «internas» .....</b>	<b>50</b>
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
<b>IV. Conclusiones finales: sobre la necesidad de dotar a la jurisprudencia (tributaria) del TJUE sobre situaciones internas de una mayor coherencia</b> .....	73

ANEXO DE ACTUALIZACIÓN

<b>¿EXISTE ALGUNA EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE SOBRE SITUACIONES INTERNAS?</b> .....	77
---	----

FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ

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

CAPÍTULO II

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

FRANCISCO ALFREDO GARCÍA PRATS

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

## CAPÍTULO III

<b>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</b> .....	115
JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO	
<b>I. Nota previa</b> .....	117
<b>II. El problema de la importación de las pérdidas extranjeras en el Estado de residencia del contribuyente</b> .....	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 &amp; 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 &amp; 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
<b>III. Los impuestos de salida como restricción del Estado de residencia del contribuyente en relación con el ejercicio de la libre circulación de personas</b> .....	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
<b>IV. Conclusiones derivadas de la jurisprudencia del TJUE en materia de «impuestos de salida» (lato sensu)</b> .....	154
<b>V. Bibliografía</b> .....	155

CAPÍTULO IV

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

JACQUES MALHERBE

MARÍA AMPARO GRAU RUIZ

<b>I. Introducción</b> .....	159
<b>II. Tratamiento fiscal de los dividendos</b> .....	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
<b>III. Medidas anti-abuso</b> .....	190
1. <i>Derecho originario</i> .....	190
2. <i>Derecho derivado</i> .....	193
<b>IV. Conclusiones</b> .....	193
<b>V. Bibliografía</b> .....	195

CAPÍTULO V

**INCENTIVOS FISCALES, IMPUESTOS DIRECTOS Y LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE** ..... 203

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ

<b>I. Introducción: los incentivos fiscales y el derecho primario de la UE</b> .....	204
<b>II. La jurisprudencia del TJUE sobre incentivos fiscales, libertades fundamentales y los impuestos directos</b> .....	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
<b>III. Consideraciones sobre la interacción entre el régimen de las ayudas de estado, las libertades fundamentales y los incentivos fiscales</b> .....	<b>241</b>
<b>IV. Conclusiones</b> .....	<b>252</b>
<b>V. Bibliografía</b> .....	<b>254</b>

CAPÍTULO VI

<b>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</b> .....	257
JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA	
<b>I. Introducción</b> .....	258
<b>II. Necesidad de los momentos de justificación y de proporcionalidad</b> .....	260
<b>III. La diferencia entre justificaciones y proporcionalidad</b> .....	261
<b>IV. Las justificaciones</b> .....	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
<b>V. Proporcionalidad</b> .....	268
<b>VI. Examen crítico de algunas justificaciones</b> .....	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
<b>VII. Conclusiones</b> .....	289
<b>VIII. Bibliografía</b> .....	293
ANEXO. CASOS FUNDAMENTALES DEL TJUE (SEMINARIO 2015-2016 CÁTEDRA JEAN MONNET) .....	295