



# CONFERÊNCIAS NA FDUP

## Seminário de Practicum em Ciências Jurídico-Económicas

23 de Abril de  
2010

19h00 e 21h00

Anf. 128

## O princípio da não-discriminação europeu europeu e o ordenamento fiscal espanhol

**Prof.<sup>a</sup> Doutora Gracia Luchena Mozo**

**ENTRADA LIVRE**

A oradora será apresentada pela Directora do CIJE,

**Prof.<sup>a</sup> Doutora Glória Teixeira**

**U. PORTO**  
FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DO PORTO



CENTRO  
DE INVESTIGAÇÃO  
JURÍDICO  
ECONÓMICA

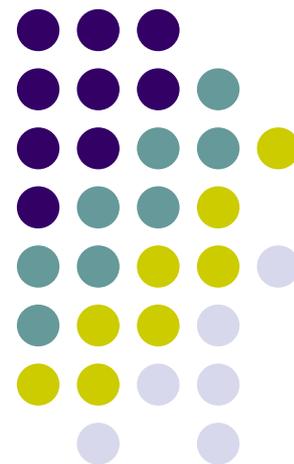
# El principio de no discriminación en la jurisprudencia del TJCE: Influencia en el Ordenamiento tributario español

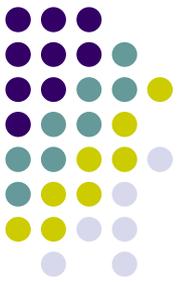


**Gracia M<sup>a</sup> Luchena Mozo**  
**Profesora Titular de**  
**Derecho Financiero y**  
**Tributario**

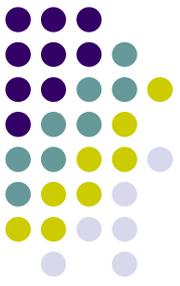
**Universidad de Castilla-La**  
**Mancha (UCLM)**

**Centro Internacional de**  
**Estudios Fiscales (CIEF)**

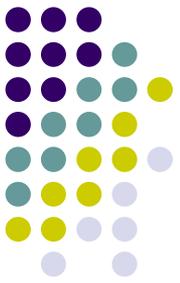




- El principio de no discriminación como límite al poder financiero de los EE.MM.
  - Formulación general: art. 12 TCE:
    - la aplicación del artículo 12 TCE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado CE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación (véanse, en particular, las sentencias 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, apartados 38 y 39; de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, apartados 28 y 29, y de 17 de enero de 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, apartado 14).



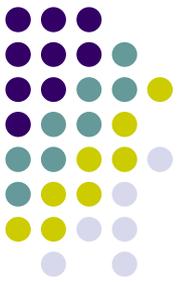
- Inicialmente sólo en el ámbito de la imposición indirecta: art. 90 TCE.
- STJCE Avoir Fiscal de 28 de enero de 1986: aplicable a la imposición directa.
  - Principal manifestación del principio de igualdad y de naturaleza constitucional.
    - STJCE de 18 de enero de 2001, Asunto Comisión/Italia y 20 de marzo de 2001 Asunto Port/Comisión.



- Principio general de Derecho Comunitario que alberga la idea de justicia tributaria.
  - **JUSTICIA TRIBUTARIA**: Cierta convicción sobre la concurrencia de los principios de:
    - generalidad,
    - igualdad,
    - progresividad, y
    - redistribución que convergen en el axioma más amplio de
      - **capacidad de pago** que actúa, asimismo, como *límite al ejercicio del poder financiero del Estado*.

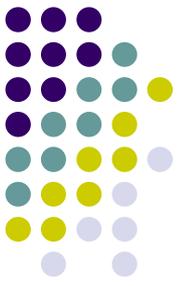


- **Art. 31 Constitución española de 1978:**
  - “**Todos contribuirán** al sostenimiento de los gastos públicos **en función de su capacidad económica** mediante un **sistema tributario justo** *inspirado* en los principios de **igualdad y progresividad** que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.
  - Coincidente con la doctrina neumarkiana de la justicia:
    - Sustrato principal: **igualdad**, que implica generalidad y reparto de la carga tributaria en función de la capacidad económica.
    - Mayor esplendor: imposición directa (STC 182/1997).



- Globalización económica: justicia tributaria en otros escenarios.
  - No desconocida por las autoridades comunitarias:
    - TJCE: principio de no discriminación que no logra hacer efectivo en su totalidad el principio de justicia.
      - Obstáculos: imposición directa en manos de los EE.MM. Recientes actuaciones de coordinación por parte de la Comisión.

# Formulación del principio de no discriminación por el TJCE:



- Procede recordar que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, apartado 19 y la jurisprudencia citada).
- Es preciso recordar también que las normas sobre igualdad de trato no sólo 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 (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, apartado 26 y la jurisprudencia citada).
- Por otra parte, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, apartado 30, y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, apartado 21).

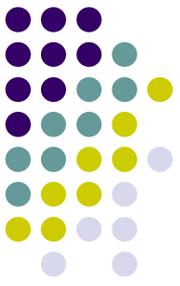


- No toda discriminación es contraria al Derecho Comunitario:
  - objetivo legítimo compatible con el Tratado;
  - está justificada por razones imperiosas de interés general;
  - que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido;
  - y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, apartado 26; de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, apartado 49; Marks & Spencer, C-446/03, apartado 35, y de 17 de enero de 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07).

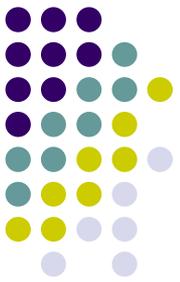
# Manifestaciones del principio de no discriminación que evite situaciones de injusticia en la imposición directa en España



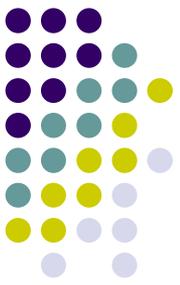
- **DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL:**
  - Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: art. 80.
    - Método de imputación limitada.
  - Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: arts. 21, 22, 31 y 32.
    - Método de imputación limitada o exención integral con requisitos.



- **Porcentaje de participación exigido (art. 21 TRLIS):**
  - Sentencias de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05; 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05; 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07.
  - Recurso interpuesto el 11 de noviembre de 2008 por la Comisión contra España en el asunto C-487/08.
- **Actividad desarrollada (art. 21):**
  - Sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, asunto C-347/04, apartado 28: dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario en la medida en que se exigen requisitos adicionales no prescritos para entidades residentes que además no se prevén en la Directiva 90/435/CEE.



- Que no existan pérdidas (art. 22 TRLIS):
  - La Sentencia de 12 de febrero de 2009 del Tribunal de Justicia Cobelfret (asunto C-138/07), en la que se estima que la normativa belga no se ajusta al Derecho comunitario en la medida en la que la entidad no puede beneficiarse de la deducción por doble imposición en los ejercicios en los que sufrió pérdidas.
    - STJCE de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, Asunto c-182/08. Justificado para mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria.
- Que no residiese en un paraíso fiscal:
  - Supresión por Ley 4/2008 para paraísos fiscales de la UE.

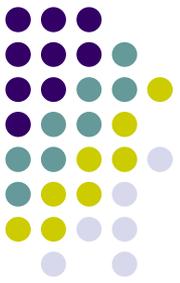


- Retención en origen sobre dividendos transferidos al exterior.
  - STJCE de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia:
    - el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la imposición en cadena o la doble imposición económica, las sociedades accionistas no residentes estén sujetas a un trato equivalente al que disfrutaban las sociedades accionistas residentes” (STJCE Amurta) y sin que a tal efecto pueda alegarse que “en virtud de lo estipulado por los convenios de doble imposición, permit(a) en todo caso compensar la diferencia de trato a que la lugar la aplicación de la normativa nacional.



## ● **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES**

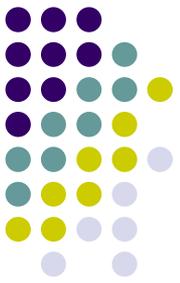
- Las discriminaciones indirectas que expresamente han sido declaradas como tales por el Tribunal de Justicia:
  - *Derecho de los no residentes a un impuesto personal:*
    - *Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, Asunto C-279/93, apartado 38. Con carácter más reciente Sentencia de 16 de octubre de 2008, Renneberg, asunto 527/06.*
    - *STJE 18 de marzo de 2010, Gielen, Asunto C-440/08: procede concluir que una normativa nacional que, a efectos de una ventaja fiscal, como la deducción en favor de los trabajadores por cuenta propia controvertida en el litigio principal utiliza un «criterio horario» de forma tal que impide a los sujetos pasivos no residentes contabilizar las horas de trabajo realizadas en otro Estado miembro puede ir en detrimento de estos sujetos pasivos de forma principal. Por lo tanto, dicha normativa constituye una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad en el sentido del artículo 49 TFUE.*



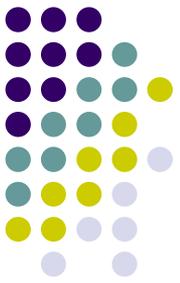
- ***La opción de tributación como residente o no residente no puede excluir los efectos discriminatorios. STJE 18 de marzo de 2010, Gielen.***
- ***IP/08/1533, Bruselas, 16 de octubre de 2008.***
- ***IP/10/84, de 28 de enero de 2010: obligación de nombrar representante.***
- ***IP/09/431, de 19 de marzo de 2009: ingresos no imputados.***



- *En relación al tipo de gravamen soportado por los sujetos pasivos:*
  - Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94).
  - Sentencia Hollmann de 11 de octubre de 2007 (C-443/06) o en la Sentencia Elisa de la misma fecha (C-451/05).
  - **IP/08/1533**. Bruselas, 16 de octubre de 2008.
  - Sentencia de 6 de octubre de 2009 (Asunto C-562/07) en la que, como no podía ser de otro modo, declara contrario al art. 56 TCE la normativa española que prevé un tipo de gravamen para las ganancias patrimoniales diferente para los residentes y los no residentes sin que el Tribunal admita causa de justificación que permita defender la restricción de una de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado como es la libre circulación de capitales. Y todo ello pese a que España tardíamente- ya había procedido a modificar su régimen tributario a través de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre



- Art. 24.6 TRLIRNR introducido por Ley 2/2020:
  - Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio](#), siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.
  - La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección IV del Capítulo II del Título III y en la [Sección VI del Título X](#) salvo el [artículo 94.1.a\), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio](#).

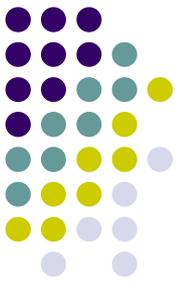


- **LAS OPERACIONES VINCULADAS**

- Que se prevea la alteración interesada de las bases imponibles de sus impuestos directos en menoscabo de los recursos de la Hacienda Pública, con claro fundamento en los principios de justicia tributaria, tanto por lo que respecta al principio de igualdad (la situación desigual en la que se encuentran las entidades vinculadas frente a las entidades que no lo están, habilita un tratamiento diferente) como en el principio de capacidad económica (gravar a casa persona o entidad de acuerdo con su verdadera riqueza).

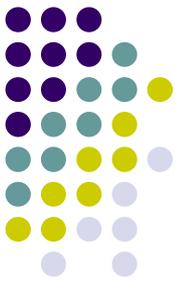


- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: “adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada”.



- **SUBCAPITALIZACIÓN:**

- Nos encontramos con un supuesto de simulación relativa en el que los fondos se suministran aparentemente bajo la causa del préstamo, aunque en realidad opera la causa de la aportación afectándose a los más elementales principios de justicia tributaria.
- Sentencia del Tribunal de Justicia Lankhorst-Hohorst de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00): modificación del O. español por la Ley



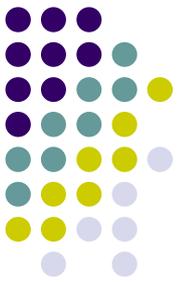
- Sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, de 13 de marzo de 2007 (C-524-04): nuestra norma interna antesubcapitalización no se ajusta a las exigencias del Derecho comunitario<sup>[1]</sup> por cuanto que no se prevé que el contribuyente pueda probar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a sus posibles motivos comerciales válidos pese a la disposición de los acuerdos previos de valoración, pues los efectos ex post no se adecuan al fin perseguido por la jurisprudencia comunitaria que exige que pueda demostrarse la existencia de motivos económicos válidos para lo que no están diseñados dichos acuerdos.
- <sup>[1]</sup> Así lo admite la SAN de 30 de abril de 2008 FJ. 5º. En este mismo sentido STS de 21 de febrero de 2008 y STSJ de Madrid de 28 de marzo de 2008.



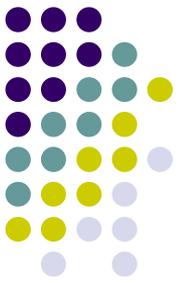
- STJCE de 21 de enero de 2010 Asunto Société de Gestion Industrielle SA: las ventajas anormales o benévolas (préstamo sin intereses) concedidas por una sociedad residente a una sociedad con la que mantenga relaciones de interdependencia sólo se añaden a los beneficios propios de la primera sociedad si la sociedad beneficiaria est  domiciliada en otro Estado miembro. En cambio, tal ventaja no queda gravada con cargo a una sociedad residente cuando se concede a otra sociedad residente con la que mantenga tal vínculo, siempre y cuando dicha ventaja se tenga en cuenta a la hora de determinar los ingresos imponibles de ésta última.
  - restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 43 CE en relación con el artículo 48 CE.



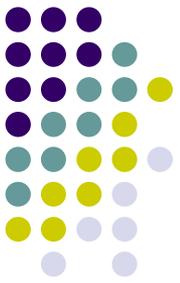
- Es jurisprudencia reiterada que una medida que puede restringir la libertad de establecimiento consagrada por el artículo 43 CE sólo puede admitirse si persigue un **objetivo legítimo** compatible con el Tratado y está justificada por **razones imperiosas de interés general**. Pero, en tal caso, es preciso además que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que **no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo** (véanse las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 26; de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, apartado 49; Marks & Spencer, C-446/03, apartado 35, y de 17 de enero de 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, apartado 25).
  - Al gravar una ventaja normal o benévola con cargo a la sociedad residente que la haya concedido a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro, la normativa controvertida en el procedimiento principal permite al Estado belga ejercer su potestad tributaria sobre las actividades realizadas en su territorio.
  - Previsión del fraude fiscal. Ap. 68.
  - Proporcional. Ap. 73



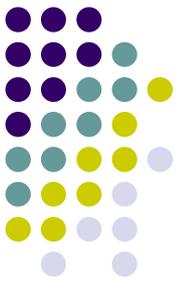
- **INCENTIVOS FISCALES A LA INTERNACIONALIZACIÓN: LAS DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN Y EL FONDO DE COMERCIO EN EL PUNTO DE MIRA DE LA UE**
  - Recomendaciones de la UE mediante decisión de 22 de marzo de 2006, C(2006) 444 final, adoptada en el Asunto Ayuda de Estado E22/2004-España.



- Con asiento en la Resolución 1/2006 de la Dirección General de Tributos, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, suprime a partir del 1 de enero del 2011 la deducción por actividades de exportación y se reduce gradualmente su cuantía desde el 2007 hasta el 2010 de modo que el porcentaje de deducción aplicable en dichos períodos impositivos será del 12, 9, 6 y 3 %, respectivamente.



- Carta de 10 de octubre de 2007 que la Comisión notificó a España en la que se hace constar la intención de incoar el procedimiento previsto en el art. 88.2 TCE en relación con la amortización fiscal del fondo de comercio financiero por adquisición de participaciones en entidades no residentes.
  - No sería una medida selectiva sino general.
  - Posible falseamiento de competencia: la medida puede situar a los competidores no españoles ante un desventaja relativa y alterando las decisiones normales de inversión de las empresas españolas que vuelven a ponernos en relación con el principio de no discriminación y no ante un supuesto de ayuda de estado ilegal.



- IP/09/ 1601, de 28 de octubre de 2009: el régimen falseaba la competencia en el mercado único ya que otorgaba una ventaja injustificada a las empresas españolas, especialmente en el contexto de las ofertas públicas de adquisición competitivas. Recuperación de las ayudas de Estado.