

Práctica de la administración tributaria y Derecho de la Unión Europea

Clotilde Celorico Palma y Diogo Leite de Campos¹

1. La estructura de la administración tributaria en Portugal

La administración tributaria portuguesa está compuesta esencialmente por la Dirección General de Tributos (DGCI) y por la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales (DGAIEC), pertenecientes ambas al Ministerio de Hacienda.

La DGCI tiene la misión de administrar los impuestos sobre la renta, patrimonio y consumo, además de otros gravámenes que puedan serle atribuidos de vez en cuando.

La misión de la DGAIEC, por otra parte, consiste en el control de las fronteras exteriores de la Unión Europea y el territorio aduanero nacional para fines fiscales y económicos y para la protección de la sociedad, concretamente para fines de cultura pública, seguridad y salud, y también administrar los impuestos sobre consumos especiales.

Está previsto que estas dos direcciones generales se fusionen en un plazo breve, en línea con el compromiso asumido con la Troika por el gobierno portugués (Memorando de entendimiento firmado el 17 de mayo de 2011 entre el gobierno portugués y la troika "Memorandum of understanding on specific economic policy conditionality").

Sin embargo, incluso antes de asumir este compromiso, el gobierno ya había anunciado su intención de llevar a cabo esa fusión.

¹ Clotilde Celorico Palma y Diogo Leite de Campos son profesores de Derecho Tributario de la Universidad de Coimbra. Traducción al español a cargo de Susana Aníbarro Pérez, Profesora de la Universidad de Valladolid.

2. La administración tributaria y los derechos de la UE

Lo que se pretende analizar es cómo la práctica administrativa coexiste con el Derecho europeo. En este contexto, analizaremos la compatibilidad de la legislación portuguesa con las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, desde una perspectiva *ex ante*, es decir, hasta qué punto la reglas de la Unión Europea influyen en la legislación nacional, y *ex post*, determinando hasta qué punto su aplicación práctica por la administración tributaria cumple con las disposiciones del Derecho de la Unión Europea.

A los fines del estudio, hemos decidido incluir algunos de los más recientes procedimientos de infracción concernientes a Portugal, describiendo el estado actual de los asuntos y algunas adaptaciones pro-activo de disposiciones nacionales por la administración tributaria.

3. Procedimientos de infracción

3.1. Casos pendientes en el Tribunal de Justicia

3.1.1. Agencias de viaje

Un procedimiento de infracción concerniente a la no conformidad de la legislación portuguesa del IVA con el denominado "régimen especial del margen bruto" aplicable a las agencias de viajes cuando venden paquetes vacacionales a los turistas está pendiente en el Tribunal de Justicia de la UE, tras la denuncia por la Comisión Europea en 2011 contra Portugal (y otros siete Estados miembros). La Comisión reclama que Portugal aplica este régimen especial incorrectamente, provocando de este modo distorsiones a la competencia entre agencias de viaje.

Este asunto conecta con el hecho de que este régimen no se aplica a las agencias de viaje que venden paquetes vacacionales a otras compañías, particularmente otras agencias de viaje, para fines de reventa.

Los ocho Estados miembros demandados ante el Tribunal, de acuerdo con la Comisión, no están poniendo en práctica el régimen correctamente, aplicándolo muy frecuentemente a las ventas entre agencias de viaje. Esto da lugar a distorsiones en la competencia entre agencias de viaje, en el

sentido de que algunas de estas agencias tiene que soportar una carga fiscal más elevada que otras.

3.1.2. Impuestos de salida sobre dividendos

En junio de 2010, la Comisión incoó procedimientos ante el Tribunal de Justicia contra Portugal y otros dos Estados miembros por disposiciones fiscales discriminatorias.

En el caso de Portugal, la cuestión es la tributación de los dividendos de salida en la imposición sobre la renta. De acuerdo con la Comisión, la legislación fiscal portuguesa puede, en ciertos casos, imponer un tipo de gravamen más elevado a los dividendos pagados a compañías extranjeras (dividendos de salida) que a los dividendos satisfechos a compañías nacionales (dividendos nacionales). Mientras que la legislación prevé un tipo cero o un porcentaje muy bajo para el gravamen de los dividendos nacionales, los dividendos de salida se someten a una retención que puede llegar hasta el 20 por ciento. La Comisión cree que estas disposiciones restringen la circulación de capital y la libertad de establecimiento y pueden constituir una vulneración del criterio establecido en el asunto *Denkavit*², en el cual el Tribunal confirmó el principio de que los dividendos de salida no pueden gravarse con un tipo más alto que los dividendos nacionales en el Estado de la fuente.

3.1.3. Tipo fijo de gravamen para agricultores

En marzo de 2010, la Comisión Europea decidió remitir al Tribunal de Justicia un procedimiento relativo al tipo fijo de IVA aplicable a los agricultores.

Bajo la Directiva del IVA, si la aplicación del régimen general del IVA pudiera ocasionar dificultades, los Estados miembros pueden aplicar un tipo fijo dirigido a compensar el IVA soportado en bienes y servicios adquiridos

² T.J.U.E., sentencia de 14 de diciembre de 2006, asunto C-170/05, *Denkavit*.

por los agricultores. La Comisión reclama que en lugar de introducir un tipo fijo para los agricultores, Portugal estableció una disposición opcional para actividades agrícolas, que otorga una exención a los productos suministrados por los agricultores, salvo que estos últimos opten por la aplicación del régimen general del IVA. Además, los agricultores no son compensados por el IVA satisfecho respecto a los factores de producción que puede oscilar entre el 5% y el 12%. En estos términos, la Comisión considera que este régimen del tipo fijo aplicable a los productores agrícolas en Portugal entra en conflicto con el objetivo del régimen y no es conforme a la Directiva IVA.

3.1.4. Gravamen de las rentas obtenidas por no residentes

En marzo de 2010, la Comisión Europea urgió de nuevo a Portugal para que reformara su legislación interna en materia de imposición directa por considerarla desproporcionada, discriminatoria y contraria a las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de la UE. La opinión formal de la Comisión Europea critica las disposiciones fiscales portuguesas en cuanto al gravamen de las rentas obtenidas por contribuyentes no residentes.

En efecto, los no residentes son gravados en el impuesto personal sobre la renta (IRS) calculado sobre la base de ingresos brutos y tipos fijos, mientras que a los residentes se les grava sobre la base de rendimientos netos obtenidos tras aplicar deducciones específicas y con tipos de gravamen progresivos. En opinión de la Comisión, estas diferencias pueden provocar un trato fiscal menos favorable para los no residentes que para los residentes, generándose de ese modo un conflicto con la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales.

Las normas internas que han suscitado este juicio negativo por parte de la Comisión disponen: la exclusiva aplicación a los residentes de las normas que determinan la renta gravada mediante la suma de la renta sujeta al IRS, con la posibilidad de beneficiarse de gastos deducibles; la exclusión de los no residentes de la posibilidad de aplicar los tipos de gravamen progresivos previstos para los residentes; y finalmente, la sujeción de los

no residentes a retenciones definitivas y a tipos especiales de gravamen sobre las rentas brutas obtenidas en Portugal.

Es probable que Portugal repita los mismos argumentos que ya ha utilizado en procedimientos previos de la Comisión europea, concretamente la necesidad de medidas fiscales de esta naturaleza para combatir el fraude fiscal y el hecho de que estas medidas no son aplicables a los contribuyentes residentes en Estados miembros de la UE o de la EFTA/EEA con los que existen acuerdos de intercambio de información fiscal (dado que la Ley del IRS prevé un régimen de tributación opcional para estos contribuyentes con reglas similares a las establecidas para los residentes).

No obstante, la Comisión europea entiende que estas medidas discriminan a los contribuyentes de Estados miembros con los que no existen los antes mencionados mecanismos de intercambio de información.

3.1.5. Impuesto sobre vehículos

En enero de 2010, la Comisión Europea instó a Portugal para que modificara su legislación del impuesto de circulación anual relativo a los vehículos de motor.

La solicitud de la Comisión se hizo a través de un dictamen motivado de acuerdo con el artículo 258 del Tratado de la UE³.

Como la Comisión hizo notar, bajo las disposiciones actualmente en vigor en Portugal, el impuesto de circulación para dos vehículos similares de segunda mano se calcula de forma diferente según si los vehículos fueron matriculados por primera vez en Portugal antes o después de 1 de julio de 2007. Los vehículos matriculados por primera vez en Portugal después de 1 de Julio de 2007 se someten, por regla general, a un impuesto de circulación anual más alto que los matriculados antes de esa fecha, debido a una diferencia en el método de cálculo del impuesto.

La diferencia en el sistema del impuesto de circulación anual se introdujo en Portugal como parte de una reforma general de la tributación de los vehículos, que toma en consideración la capacidad de contaminar de un

³ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

vehículo como criterio de determinación de la base. El impuesto de matriculación se redujo y el impuesto de circulación anual se incrementó. Cuando se introdujeron las nuevas medidas, los legisladores portugueses consideraron que sería injusto que los vehículos matriculados antes de 1 de Julio de 2007 y, en consecuencia, sujetos a un impuesto más elevado de matriculación, tuvieran que pagar el nuevo impuesto de circulación anual más elevado.

Como la Comisión puso de manifiesto, la posición del Tribunal de Justicia con respecto a la tributación de los vehículos de segunda mano importados es que un vehículo pasa a ser “un vehículo nacional” cuando ha sido importado y vendido en el mercado interno.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal, el artículo 110 del Tratado⁴ es violado siempre que la tributación de vehículos importados y la tributación de vehículos similares nacionales se calcula de manera diferente usando criterios diferentes, provocando así una tributación más elevada para los productos importados. La Comisión considera que eso es exactamente lo que sucede en el caso de Portugal.

3.1.6. Imposición de salida a personas físicas

En octubre de 2009, la Comisión Europea instó a Portugal mediante dictamen motivado para que modificara las restrictivas disposiciones sobre impuesto de salida aplicables a las personas físicas al ser incompatibles con la libre circulación de personas.

Como la Comisión indicó, de acuerdo con el artículo 10(9)(a) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)*), las ganancias o pérdidas derivadas de un intercambio de acciones deben incluirse en la renta gravable del socio en el año natural en el cual deje de ser residente en Portugal. La ganancia o pérdida patrimonial se calculará por la diferencia entre el valor de mercado de las acciones recibidas y el valor contable de las acciones entregadas. Sin embargo, si el accionista que intercambia las

⁴ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

acciones continúa residiendo en Portugal, el valor de las acciones recibidas se corresponde con el valor de las acciones entregadas y solo existirá ganancia patrimonial si hay un pago adicional en efectivo.

Además, conforme al artículo 38(1)(a) del CIRS, la transmisión por una persona física a una sociedad del activo y del pasivo relacionados con el ejercicio de una actividad económica o profesional está exenta si la sociedad o empresa a la que el activo y el pasivo se transfiere tiene su domicilio social o sede de dirección efectiva en Portugal, pero está gravada si la sociedad o empresa tiene su domicilio social o sede de dirección efectiva en el extranjero.

La Comisión considera que este gravamen inmediato penaliza a las personas físicas que quieren abandonar Portugal o transferir sus activos fuera, al tratarlas menos favorablemente que a las personas físicas que se quedan en el país o transfieren activos internamente. En consecuencia, las disposiciones portuguesas en cuestión son capaces de disuadir a las personas físicas del ejercicio de su derecho a la libre circulación, constituyendo así una restricción a los artículos 18, 39 y 43 del Tratado de la CE⁵ y a las disposiciones correlativas del Acuerdo del EEE.

La opinión de la Comisión se basa también en la interpretación del Tribunal de Justicia de la UE en *De Lasteyrie du Saillant*⁶, además de en su Comunicación "Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros"⁷.

3.1.7. Imposición de salida a sociedades

En octubre de 2009, la Comisión Europea presentó una demanda ante el Tribunal de Justicia contra Portugal (y otro Estado miembro) debido a sus restrictivas disposiciones sobre imposición de salida a las sociedades que dejaran de ser residentes, considerándolas incompatibles con la libertad de

⁵ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

⁶ T.J.U.E., sentencia de 11 de marzo 2004, asunto C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.

⁷ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, *Imposición De Salida Y Necesidad De Coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros*, COM (2006) 825, de 19 diciembre de 2006.

establecimiento prevista en el artículo 43 del Tratado⁸ y en el artículo 31 del Acuerdo EEE.

Como la Comisión puso de relieve, de acuerdo con la ley portuguesa, si el domicilio social o la sede de dirección efectiva de una sociedad portuguesa se traslada a otro Estado miembro, o si un establecimiento permanente cesa su actividad económica en Portugal o transfiere sus activos con sede en Portugal a otro Estado miembro, la renta gravable del ejercicio económico en cuestión abarca toda la ganancia patrimonial no realizada respecto de los activos de la sociedad, pero no las ganancias patrimoniales no realizadas de operaciones nacionales. Además, los directivos de una sociedad que transfiera su domicilio social o sede de dirección efectiva fuera del país son gravados por la diferencia entre el valor neto del activo (calculado a la fecha de la transferencia y a precio de mercado) y el precio de adquisición de las acciones.

La Comisión considera que este gravamen inmediato penaliza a las sociedades que pretenden dejar Portugal o transferir sus activos fuera, tratándolas de forma menos favorable que a las sociedades que permanecen en el país o transfieren sus activos internamente. Las disposiciones en cuestión son por tanto capaces de disuadir a las sociedades de ejercer el derecho a la libertad de establecimiento, constituyendo así una restricción al artículo 43 del Tratado CE⁹ y a la correlativa disposición del Acuerdo EEE.

La Comisión basó su decisión en la interpretación llevada a cabo por el Tribunal de Justicia de la UE en *De Lasteyrie du Saillant*¹⁰ y en la ya mencionada Comunicación "Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros"¹¹.

⁸ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

⁹ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

¹⁰ T.J.U.E., sentencia de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.

¹¹ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, *Imposición De Salida Y Necesidad De Coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros*, COM (2006) 825, de 19 diciembre de 2006.

3.2. Procedimientos previos

No se puede afirmar que Portugal haya sido un buen alumno respecto a la aplicación de los principios generales del derecho de la UE. En efecto, las decisiones del Tribunal de Justicia han sido desfavorables ya en varias ocasiones y muchas disposiciones nacionales han tenido que ser modificadas como resultado de sentencias del Tribunal en aplicación de las normas del Tratado en materia de libertades fundamentales y principio de no discriminación.

Algunas de las previsiones portuguesas que han sido consideradas disconformes con la normativa comunitaria –ya sea por el Tribunal de Justicia o por la Comisión- se tratarán a continuación.

3.2.1. Imposición discriminatoria de contribuyentes no residentes

En febrero de 2009, la Comisión Europea demandó a Portugal ante el Tribunal de Justicia por discriminación fiscal contra los no residentes, debido a las disposiciones fiscales que obligan a los no residentes a nombrar un representante fiscal si obtienen rentas sujetas en Portugal. La Comisión considera esta disposición incompatible con la libre circulación de personas y capitales garantizadas en los artículos 18 y 56 del Tratado CE¹² además de en los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE.

Como la Comisión destacó, conforme a la legislación portuguesa, los contribuyentes no residentes que obtienen rentas gravadas en Portugal tienen que nombrar un representante fiscal para representarlos ante las autoridades fiscales portuguesas y para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La Comisión considera que este requisito tiene como objetivo el pago de los impuestos y evitar el fraude fiscal, siendo ambos objetivos de reconocido interés público. Sin embargo, la Comisión cree que la obligación general impuesta a los no residentes de nombrar a un representante fiscal excede de lo que es necesario para garantizar los objetivos mencionados, obstaculizando así la libre circulación de personas y

¹² Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

capitales establecidas en los artículos 18 y 56 del Tratado CE¹³, así como en el Acuerdo EEE.

La opinión de la Comisión se basa además en la sentencia de 7 de septiembre de 2006¹⁴.

El Tribunal de Justicia dictaminó en contra de Portugal en su sentencia de 5 de mayo de 2011¹⁵, que enfrentó a Portugal con la Comisión Europea. Tras esta sentencia, la Ley de Presupuestos del Estado de 2010 modificó la legislación con vistas a que la obligación de nombrar un representante fiscal fuera opcional para los sujetos no residentes que residan en Estados miembros de la UE o del EEE, en este último caso cuando haya acuerdo de cooperación fiscal, además de para los residentes que estén ausentes de Portugal durante más de seis meses en esos Estados.

Debe hacerse notar que, en la práctica, la administración fiscal estaba ya dispensando del nombramiento de representante fiscal en los casos antes referidos.

3.2.2. Régimen excepcional de regularización fiscal

De lo que se trata aquí es de la sentencia de 7 de abril de 2011¹⁶, cuyo origen está en una demanda interpuesta por la Comisión contra el Estado de Portugal, en la cual se pedía al Tribunal que declarase que el Estado de Portugal no cumplía con la legislación comunitaria a causa del Régimen Excepcional de Regularización Fiscal creado en 2005 (también conocido como RERT I), el cual posibilitaba que se aplicara un tipo más favorable a los bonos del Estado portugués o a capital invertido en bonos del Estado.

El Tribunal recuerda que cualquier medida impuesta por un Estado miembro constituye una restricción a la libre circulación de capitales cuando sea capaz de disuadir a los residentes de contratar préstamos o de invertir en otros Estados miembros.

¹³ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

¹⁴ T.J.U.E., sentencia de 7 de septiembre de 2006, asunto C-470/04, *N*.

¹⁵ T.J.U.E., sentencia de 5 de mayo de 2011, asunto C-267/09, *Comisión Europea contra República Portuguesa*.

¹⁶ T.J.U.E., sentencia de 7 de abril de 2011, asunto C-20/09, *Comisión Europea contra República Portuguesa*.

A este respecto, el Tribunal advierte que los contribuyentes que son titulares de valores emitidos por el Estado portugués podían beneficiarse de un trato preferente, en virtud de las disposiciones del RERT I, frente a los contribuyentes que son titulares de títulos de la deuda pública de otros Estados.

En consecuencia, el Tribunal de Justicia considera que los contribuyentes que son propietarios de deuda pública emitida por el Estado portugués reciben un trato más favorable, el cual puede disuadir a los contribuyentes de invertir en valores de la deuda pública emitidos por otros Estados miembros, y hay una clara restricción a la libre circulación de capitales.

Debe hacerse notar que RERT II, un régimen excepcional similar a RERT I y que estuvo en vigor durante 2010 (cf. Ley 3-B/2010, de 28 de abril), no incluyó ninguna disposición similar a la que se estimó que estaba en contradicción con la legislación comunitaria en esta sentencia del Tribunal de Justicia.

3.2.3. Diferente tributación para los proveedores de servicios no residentes

En 2007, la Comisión Europea requirió al Estado portugués para que pusiera fin al diferente régimen de tributación aplicable a los proveedores de servicios no residentes con respecto a la renta obtenida en Portugal.

Las instituciones financieras residentes sólo pagan impuestos sobre los intereses recibidos, neto de los gastos sufragados por el principal del préstamo disponible.

La principal razón expuesta por la Comisión no era la existencia de un trato discriminatorio, a diferencia de lo que sería el caso en 2008 con respecto al régimen de exención que beneficiaba a los ganadores de juegos organizados por Santa Casa da Misericórdia de Lisboa. La principal razón expresada por la Comisión no era la existencia de un trato discriminatorio, a diferencia de lo que sería el caso en 2008 con respecto al régimen de exención que beneficiaba a los ganadores de los juegos administrados por la Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.

En opinión de la Comisión, este régimen podía llegar a ser un factor disuasorio para los proveedores de servicios establecidos en el extranjero que pretenden prestar sus servicios en Portugal y disuadir a los clientes portugueses de adquirir servicios de estos proveedores.

Y en 2008, la Comisión de nuevo se enfrentó a Portugal en relación con este tema de la tributación portuguesa sobre servicios prestados por no residentes, en una Comunicación en la que reitera su decisión de presentar demanda contra Portugal ante el Tribunal de Justicia por trato discriminatorio contra los proveedores de servicios no portugueses.

El Estado portugués adoptó las recomendaciones de la Comisión en la Ley de Presupuestos del Estado de 2009, reformando la legislación en orden a permitir a los residentes de otros Estados miembros de la UE o del EEE solicitar una devolución del importe del impuesto retenido en la fuente en exceso de lo que hubiera correspondido a un residente en Portugal en relación con la renta derivada de prestaciones de servicios.

Portugal fue todavía más lejos en este ámbito, anticipándose a otra posible objeción de la Comisión, al incluir en la Ley de Presupuestos del Estado de 2009 una disposición que permite a los contribuyentes del IRS residentes en otro Estado miembro de la UE o en un Estado miembro del EEE con el que exista intercambio de información, optar por la tributación de acuerdo con las reglas aplicables a los contribuyentes residentes en Portugal, siempre que el 90% del total de sus rentas en el año en cuestión deriven del trabajo, actividades empresariales o profesionales o pensiones y (ese porcentaje) tenga su fuente en Portugal.

3.2.4. Documento administrativo de acompañamiento

En 2008, la Comisión Europea decidió mandar a Portugal ante el Tribunal de Justicia, debido a las disposiciones nacionales que exigían que se enviara un "documento administrativo de acompañamiento" a la oficina aduanera pertinente, al menos seis horas antes de que los productos gravados mediante impuestos especiales abandonaran los depósitos situados en su territorio. Según entiende la Comisión, la legislación comunitaria aplicable

("Artículo 19 de la Directiva 12/92/CEE¹⁷") no puede interpretarse en el sentido de autorizar a los Estados miembros a imponer tal condición y, en consecuencia, la Comisión concluyó que la legislación portuguesa, en su versión de 2008, podía comprometer el funcionamiento del mercado interior al resultar claramente desproporcionada al objetivo de combatir el fraude fiscal.

La Comisión también considera que el importe de la garantía exigida por las autoridades depositarias (que ascendía al 2 % del importe medio mensual de los impuestos especiales pagados en año anterior, con un límite mínimo y máximo) era desproporcionado en relación con el fin buscado de salvaguardar la renta potencialmente en riesgo y constituía una barrera para los operadores que quisieran entrar en el Mercado portugués

En julio de 2007, la Comisión envió a Portugal un dictamen motivado. Sin embargo, dado que Portugal no reformó la legislación en cuestión en el período estipulado, la Comisión remitió el caso al Tribunal de Justicia. El procedimiento, sin embargo, concluyó el 14 de mayo de 2009, pues Portugal modificó su legislación interna de acuerdo con la interpretación de la Comisión Europea.

3.2.5. Exención en el impuesto sobre la renta únicamente para los ganadores de juegos organizados por la Santa Casa da Misericórdia de Lisboa

En 2008, la Comisión instó a Portugal para que pusiera fin al trato discriminatorio por el cual una exención en el impuesto sobre la renta se aplicaba únicamente a los ganadores de juegos organizados por la Santa Casa da Misericórdia de Lisboa. El procedimiento en cuestión, sin embargo, concluyó en octubre de 2009 cuando Portugal reformó la legislación interna en cuestión de acuerdo con la interpretación de la Comisión.

¹⁷ Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

3.2.6. La suspensión del impuesto sobre vehículos concedida a operadores registrados y reconocidos

En Julio de 2008, la Comisión entabló nuevos procedimientos contra Portugal debido a la diferencia en los períodos de suspensión del impuesto sobre vehículos concedidos a operadores registrados y reconocidos, lo cual en opinión de la Comisión, equivalía a una discriminación de los vehículos producidos en otros Estados miembros.

Bajo la legislación interna en vigor en ese momento, un operador registrado (contribuyente habitualmente involucrado en la producción, admisión o importación de vehículos gravados) podía tener suspendido el impuesto de un vehículo por un período máximo de tres años, mientras que un operador reconocido (contribuyente que, aunque involucrado en el comercio de vehículos gravados, no cumplía las condiciones para ser operador registrado) solo podía tener un periodo de suspensión de seis meses.

Los vehículos fabricados en Portugal podían solo ser suministrados por operadores registrados, mientras que los vehículos producidos fuera de Portugal, ya fueran de primera o segunda mano, podían ser vendidos tanto por operadores registrados como por operadores reconocidos.

De ello se desprende, según la Comisión Europea, que el desventajoso período máximo de suspensión de seis meses no se aplicaría a los vehículos nuevos fabricados en Portugal y, en consecuencia, la Comisión lo consideró como una violación de la prohibición de discriminación contra los productos de otros Estados miembros.

Portugal reformó la legislación interna en cuestión de acuerdo con la interpretación de la Comisión, lo que llevó a que el procedimiento fuera sobreseído el 14 de mayo de 2009.

3.2.7. Pago de intereses y dividendos a fondos de pensiones extranjeros

La Comisión puso de manifiesto una potencial discriminación fiscal, en relación con varios Estados miembros, incluido Portugal, que afectaría al pago de intereses y dividendos a fondos de pensiones extranjeros.

Un año después en mayo de 2008, la Comisión Europea envió un dictamen motivado poniendo en duda las mencionadas disposiciones.

Como Portugal no modificó su legislación de acuerdo con el requerimiento de la Comisión, en noviembre de 2008, esta última comunicó su intención de incoar procedimiento contra Portugal ante el Tribunal de Justicia.

3.2.8. Inversiones realizadas en el extranjero

En febrero de 2008, la Comisión instó a Portugal para que pusiera fin a la discriminación contra las inversiones realizadas en el extranjero (tras lo que se había hecho específicamente con respecto al RERT I en 2007), recordando que el Tribunal de Justicia ya había sostenido en *Van Hilten* que las medidas adoptadas por los Estados miembros que eran capaces de disuadir a sus residentes de hacer inversiones en otros Estados miembros constituyen restricciones a la libre circulación de capitales prevista en el Tratado CEE¹⁸.

Lo que está esencialmente en litigio es la posibilidad de aplicar tipos más bajos que los soportados por la posibilidad de optar por la acumulación –en ciertos casos- en relación con las rentas de capital.

¹⁸ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

3.2.9. Trato discriminatorio en relación con dividendos pagados a compañías domiciliadas en otros Estados miembros o en país de la EFTA

En 2006, la Comisión requirió a varios Estados miembros, entre ellos Portugal, para que pusieran fin al trato discriminatorio de los dividendos pagados a entidades domiciliadas en otros Estados miembros y en los tres países de la EFTA que formaban parte del EEE. En 2007, declaró que iniciaría procedimiento contra varios Estados miembros, incluido Portugal, basado en la supuesta discriminación antes mencionada en relación con los dividendos pagados.

En la Ley de Presupuestos del Estado de 2008, Portugal tomó medidas para establecer una exención en el IRS sobre los beneficios que una compañía residente en territorio portugués, una vez cumplidas las condiciones de la directiva para la sociedad matriz¹⁹, puestos a disposición de un residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente en un Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan requisitos similares a los exigidos en situaciones internas.

3.2.10. Exclusión de las ganancias de patrimonio para las viviendas habituales

En 2005, la Comisión incoó procedimiento contra Portugal debido a las normas que solo permitían la exclusión en el impuesto sobre la renta de las ganancias de patrimonio por la disposición de la vivienda habitual, si lo obtenido de la venta se reinvertía en una vivienda habitual situada en Portugal.

Esta disposición fue modificada por el Decreto-ley 361/2007, de 2 de noviembre, permitiendo así la reinversión cuando la propiedad estuviera situada en otro Estado miembro de la Unión Europea o EEE.

¹⁹ Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio.

3.2.11. Gravamen de las rentas pagadas a sociedades no residentes

En 2005, la Comisión Europea emprendió acciones legales contra Portugal debido a la tributación del interés satisfecho a las sociedades no residentes sin establecimiento permanente en Portugal, por considerar discriminatorio el tipo de retención del 20% sobre el interés bruto pagado a los residentes portugueses que habían concertado un préstamo con prestamistas no residentes en el país.

Las instituciones financieras residentes solo pagan impuesto sobre las rentas recibidas, netas de cualesquiera gastos necesarios sufragados por el principal del préstamo disponible.

Según lo estimó la Comisión, este gravamen del interés bruto equivalía a una discriminación contra las instituciones financieras extranjeras que, como consecuencia, veían restringidas sus posibilidades de conceder préstamos transfronterizos y, al mismo tiempo, entorpecida (o impedida) la posibilidad de los ciudadanos portugueses de concertar préstamos (hipotecarios o de otro tipo) con tales instituciones.

En 2006, el rechazo del Estado portugués a modificar su legislación fiscal sobre el pago de intereses fuera de Portugal llevó a la Comisión a anunciar que presentaría una demanda ante el Tribunal de Justicia basada en el hecho de que Portugal no había cumplido con su dictamen (artículo 226 (2) del Tratado CEE²⁰) dentro del período especificado, demanda que fue presentada en marzo de 2008.

Una reciente sentencia relativa a la legislación fiscal belga sobre intereses abonados ("*SPF Finances*"²¹) ha permitido a Portugal vislumbrar grandes posibilidades de éxito en su disputa sobre intereses pagados, al establecerse que los "diferentes procedimientos para cargar impuestos (mediante retención en la fuente en el caso de no residentes, o mediante una declaración en el caso de residentes) constituyen así el corolario al hecho de que las sociedades receptoras residentes y no residentes se sujetan a diferentes cargas (y) (...) este diferente tratamiento fiscal es

²⁰ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

²¹ T.J.U.E., sentencia de 22 de diciembre de 2008, asunto C-282/07, *Truck Center*.

reflejo de la diferencia en las (no comparables) situaciones en las que estas compañías se encuentran para recuperar los impuestos”.

4. Aplicación del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial

Portugal ha sido un “alumno ejemplar” en este ámbito.

Fue debido al trabajo surgido del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial y a las reglas relativas a ayudas de Estado por lo que los beneficios fiscales para inversiones contractuales y la zona libre de impuestos de Madeira o el Centro Internacional de Negocios de Madeira (MIBC) fueron modificados.

En el caso de Portugal, al margen de las 14 medidas que fueron inicialmente calificadas como potencialmente negativas, solo una fue de hecho “calificada como negativa” en el Informe Primarolo de 1999 - la medida del MIBC sobre servicios financieros²².

Portugal consiguió probar que el resto de las medidas no tenían efectos adversos, un hecho que en el caso de los beneficios fiscales para las inversiones contractuales supuso la modificación del régimen. Efectivamente, en relación con ese régimen, después de establecerse el artículo 49 del Estatuto de los Beneficios Fiscales (“EBF”) (actual artículo 39), surgieron dudas especialmente en cuanto a la falta de transparencia del régimen, en tanto en cuanto los incentivos se otorgaban mediante contrato, que podía ser discriminatorio. Incluso, el régimen favorecía inversiones extranjeras, dando lugar a situaciones de tarifas reguladas.

²² Como se pone de manifiesto en la nota a pie núm. 8 del Informe Primarolo, Portugal nunca estuvo de acuerdo con las valoraciones hechas sobre el régimen de actividades financieras del MIBC. Contrariamente al procedimiento establecido en el punto G del Código de Conducta (disposición introducida en el Código por la intervención de las delegaciones de Portugal y España), la cuestión sobre la proporcionalidad de la medida en relación con los objetivos económicos buscados no fue nunca analizada, ya que el segundo informe que fue entregado por Portugal con este objetivo nunca fue debatido por el Grupo. Incluso, contrariamente al procedimiento que se adoptó para todos los demás informes presentados por otros Estados miembros, el Presidente concluyó tras la distribución del informe entre los Estados miembros que el silencio sería tomado como el acuerdo en cuanto a la evaluación de las medidas como negativas.

En vista a las cuestiones suscitadas, Portugal decidió reformar el régimen, haciéndolo más transparente y extendiéndolo a las inversiones nacionales, habiendo optado por hablar de ello primero en términos de ayuda de Estado.

Una vez que las modificaciones de la medida fueron aprobadas por la Comisión como compatibles con el ordenamiento comunitario, su apreciación a la luz del Código de Conducta se hizo mucho más simple.

5. Aplicación de las reglas sobre ayudas de Estado

Hay varios casos de aplicación del régimen de ayudas de Estado a las medidas fiscales portuguesas, como el de las zonas libres de Madeira o de Santa María (Azores), los beneficios fiscales para inversiones contractuales y los beneficios fiscales para el interior y para la adaptación del sistema fiscal de las Azores a las necesidades específicas de la región.

En el caso de la ayuda fiscal a las regiones interiores (“régimen retrospectivo”), lo que ocurrió fue que el gobierno no notificó a la Comisión antes de que el régimen entrara en vigor y, en ese momento, no era conforme a las reglas sobre ayudas de Estado. La Comisión llamó la atención sobre el hecho de que lo que estaba en disputa era un mínimo de la ayuda y, en consecuencia, podía no tener el amplio alcance que inicialmente se pensó. En otras palabras, Portugal fue “invitado” a adaptar el régimen a las reglas sobre ayudas de Estado, que es en efecto lo que ocurrió.

En el caso de las Azores, la Comisión consideró que parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de las Azores, en relación con la aplicación de un tipo de IRC más bajo a las actividades financieras, equivalía a un ayuda de Estado incompatible con el mercado común²³. Efectivamente, según el artículo 37 de la Ley 13/98, de 24 de febrero (“Ley de Finanzas Regionales”), las asambleas legislativas

²³ Decisión 2003/442/EC de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la, DO L 150, de 18 de junio de 2003, p.53.

regionales están autorizadas a reducir los tipos del impuesto sobre la renta que se aplican allí hasta el límite del 30 por ciento de los tipos establecidos en la legislación nacional. A través del Decreto Legislativo Regional 2/99/A, de 20 de enero de 1999, la Región de las Azores aprobó los modos de adaptar el sistema fiscal a las peculiaridades regionales. Según esta regulación, todo contribuyente del IRS y del IRC se beneficia de reducciones del tipo de gravamen que pueden ser de hasta el 20% en el IRS y hasta el 30% en el IRC. Teniendo en cuenta las características de este aspecto del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de las Azores, la Comisión observó primeramente que las directrices sobre ayuda de Estado con fines regionales consagran el principio general de la prohibición de ayuda regional dirigida a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento), mientras que admite excepciones en las regiones que se beneficiaron de la derogación del artículo 37(3)(a) del Tratado²⁴, "siempre que esté justificado en términos de su contribución al desarrollo regional y su naturaleza y su nivel sea proporcional a las desventajas que tienen por objeto compensar". La Comisión consideró, con respecto a las actividades móviles, concretamente empresas de servicios financieros o del tipo "servicios intragrupo" o "centro de coordinación", que las reducciones de los tipos de gravamen no estaban justificada por su contribución al desarrollo regional, dado que no eran proporcionales a los costes adicionales que trataban de compensar.

En una sentencia de 6 de septiembre de 2006²⁵, el Tribunal falló en contra de Portugal, alegando esencialmente que el régimen de las Azores equivalía a un régimen especial con respecto al régimen peninsular y no un régimen especial aplicable a esta región. Este hecho se basa en consideraciones como el grado de autonomía de la región y que la decisión se refiere solo a la aplicación del tipo del IRC a actividades financieras, las cuales, como ya se ha dicho, de acuerdo con las directrices de la Comisión, son actividades móviles que favorecen escasamente el desarrollo local y no son por lo general proporcionadas a los objetivos económicos perseguidos con el otorgamiento de tales beneficios.

²⁴ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

²⁵ T.J.C.E., sentencia de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, *República Portuguesa contra Comisión*.

6. Algunos casos de proactividad de parte de la administración tributaria

En algunos casos y cada vez con más frecuencia, la Administración tributaria portuguesa ha actuado proactivamente y reformó su legislación o su interpretación administrativa sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

6.1. IVA – La relación entre empresas y sucursales

La Administración tributaria ha adoptado el criterio de la sentencia *FCE Bank*²⁶ en Portugal a través de la Circular Oficial núm. 30114, de 25 de febrero de 2009, considerando que el concepto de independencia, al cual se supedita la capacidad de gravar a una persona, implica que cuando hay una relación subordinada comparable a la creada por un contrato de trabajo entre empleador y empleado, este último no tiene la condición de contribuyente cuando presta los servicios.

En consecuencia, considera que, dentro de la misma persona jurídica, un establecimiento permanente puede o no tener suficiente autonomía para actuar por cuenta propia, bajo su propia responsabilidad y asumiendo los riesgos de su actividad, asumiendo así la condición de contribuyente a los fines del IVA o no.

6.2. Reglas de subcapitalización

En Portugal, las reglas de subcapitalización contenidas en el artículo 67(1) del Código del Impuesto sobre Sociedades (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* (CIRC)) exigen tres requisitos fundamentales: (i) la no residencia del acreedor en Portugal o en otro Estado miembro de la Unión Europea, (ii) la existencia de una “especial

²⁶ T.J.C.E., sentencia 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, *FCE Bank*.

relación” entre el acreedor y el deudor, y (iii) la existencia de “endeudamiento excesivo”.

El requisito de la residencia fue modificado por la Ley de Presupuestos del Estado de 2006, dado que no era conforme con las disposiciones comunitarias, más específicamente con el principio de no discriminación y la libertad de establecimiento, según había decidido el Tribunal de Justicia en *Lankhost-Hohorst GmbH*²⁷ de 12 de diciembre de 2002, con respecto a similares disposiciones existentes en Alemania. Esta reforma determinó que el régimen solo se aplique en caso de endeudamiento a no residentes en Portugal u otros Estados miembros de la Unión Europea (hasta entonces se limitaba a no residentes en Portugal).

6.3. Cálculo de la prorrata del IVA

En la Ley de Presupuestos del Estado de 2008, Portugal cambió el modo de calcular la prorrata del IVA después de una sentencia contra España en *Commission v. Spain*²⁸ de 6 de octubre de 2005.

A semejanza del caso español, la Administración tributaria en Portugal consideraba que si un contribuyente con derecho a la deducción total del IVA soportado recibía una subvención no directamente vinculada al precio de las operaciones, debía adoptar la regla de prorrata, limitándose de ese modo su derecho de deducción.

7. Conclusiones

Dos diferentes ámbitos deberían diferenciarse en la práctica administrativa: las materias que están encomendadas a la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales (DGAIEC) y las materias de las que se ocupa la Dirección General de Tributos (DGCI).

²⁷ T.J.U.E., sentencia de 12 de diciembre de 2002, asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.

²⁸ T.J.U.E., sentencia de 6 de octubre de 2005, asunto . C-204/03, *Comisión contra Reino de España*.

Como previamente se indicó, los tributos administrados por la DGAIEC engloban dos grandes núcleos: derechos de aduana e impuestos especiales. La primera está regida por el Código Aduanero Comunitario y, puesto que la práctica administrativa sigue estrechamente la línea del Derecho comunitario, se puede decir que la decisión administrativa consiste básicamente en la aplicación del Derecho comunitario.

Sin embargo, las normas no son completamente unilaterales y realmente sí permiten algún margen de interpretación, llevando por tanto a veces a resultados distintos en casos idénticos. Esto se puede sostener tanto para la Administración como para los tribunales.

No obstante, las interpretaciones predominantes de las disposiciones comunitarias son mantenidas la mayoría de las veces y las decisiones son, por lo tanto, generalmente homogéneas, debido a las reuniones frecuentes de los oficiales del más alto rango de las autoridades de aduana de Unión Europea.

La situación con respecto a los impuestos especiales es muy similar por las mismas razones.

Las disposiciones aplicables del CIE (Código de Impuestos Especiales) proviene directamente del Derecho comunitario y los más altos niveles de dirección de la DGAIEC mantienen canales cercanos de información con sus colegas de la Unión Europea.

Las leyes de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio están poco influenciados por el Derecho europeo, con la excepción de aquellas disposiciones que resultan de la trasposición al Derecho interno portugués de directivas comunitarias.

La legislación del IVA también sigue muy fielmente la Directiva comunitaria²⁹. De hecho, contrariamente a la situación de otros algunos Estados miembros de la UE, en Portugal hay una tendencia por parte del legislador a seguir las directivas al pie de la letra y ser muy creativos cuando son traspuestas. Así, por ejemplo, no hay definición en nuestra legislación de sede social, establecimiento permanente o domicilio.

²⁹ Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

No obstante, el IVA grava actos jurídicos y transacciones que muy a menudo no están particularmente bien clasificadas. Mientras que las leyes del IVA tratan de referirse a transacciones económicas y hechos, estas transacciones y hechos llevan consigo una cierta clasificación legal, típica del Derecho portugués, que puede dar lugar a divergencias con el auténtico significado del Derecho europeo.

En resumen, es en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio donde se producen las mayores discrepancias con el Derecho de la Unión Europea. Las directivas europeas en estas materias son pocas y un tanto flexibles y, en consecuencia, dejan un amplio espacio a la libre apreciación.

Por lo general, el Derecho europeo, en este ámbito, actúa por medio de conceptos indeterminados: libertad de establecimiento, libre circulación de trabajadores y capitales, no discriminación, etc. Estos conceptos tienen que ser perfeccionados y ampliados por los tribunales europeos, a través de decisiones que a menudo es difícil aplicar de forma global.

En conclusión, podemos afirmar que, por un lado, la conformidad de las acciones de la administración tributaria a las normas jurídicas de la Unión Europea es vista con mayor intensidad en el ámbito de las leyes y con menos intensidad en lo que respecta a los principios generales del Derecho de la Unión Europea.

Con relación a la trasposición de leyes, hay una cierta tendencia a trasponer estas casi literalmente y, generalmente, hay un alto grado de adecuación con los objetivos respectivos y el contenido, aunque en la práctica puede haber alguna falta de conformidad en la aplicación de las normas europeas (como en el caso del IVA).

Con respecto al período de trasposición, Portugal ha empleado más tiempo que otros Estados miembros de la UE.

Portugal no ha prestado la constante atención a los pronunciamientos del Tribunal de Justicia que caracteriza a algunos de los Estados miembros, sin embargo, ha habido una gran mejoría en los últimos años, y hay una preocupación creciente por parte de la Administración tributaria para apoyar la teoría del *acte clair*.

En varios casos, la Administración tributaria ha acogido proactivamente los pronunciamientos relevantes del Tribunal de Justicia sin haber sido

requerida por la Comisión Europea o por el Tribunal, a través de reformas legislativas o instrucciones administrativas. Podemos concluir que la Administración tributaria portuguesa se mantiene al tanto de la mayoría de las decisiones de los tribunales europeos y las sigue hasta cierto punto en su práctica.

Incluso, el recurso a la cuestión preliminar no es muy usado por nuestros tribunales y, en consecuencia, el Derecho y la práctica portugueses en relación con los impuestos sobre la renta y el patrimonio permanecen relativamente no afectados por el Derecho europeo. Sin embargo, este ha sido también el caso en relación con el IVA, aunque en menor medida, y hay cuidado mayor en cuanto al cumplimiento de las disposiciones legales de la Unión Europea.

Podemos afirmar no obstante que las remisiones de los tribunales portugueses en asuntos fiscales a los tribunales europeos están en línea con el porcentaje europeo.

En general, la Administración portuguesa sigue las normas tributarias de la Unión Europea y ha traspuesto la inmensa mayoría de las normas a que ha estado obligada, aunque ha habido algún retraso.