

**JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 167
REVISTA ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO**

Por

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ (Universidad de Cádiz),
FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ (Universidad de Cádiz)

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: 1. **Introducción.** 2. **Carta Europea de Derechos Fundamentales y Normas Tributarias:** 2.1. *Burzio*. 3. **Libertades fundamentales del TFUE e impuestos directos:** 3.1. *Comisión / Alemania, C-591/13*; 3.2. *Verder*; 3.3. *Wagner-Raith*; 3.4. Otras sentencias en materia de impuestos directos reseñadas de forma más breve: *Pazdziej*. 4. **Principio de no discriminación en materia de impuestos indirectos (art. 110 TFUE):** 4.1. *Manea*. 5. **IVA:** 5.1. *Comisión / Francia, C-479/13*, y *Comisión / Luxemburgo, C-502/13*; 5.2. *Macikowski*; 5.3. *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*; 5.4. *Prodeco*; 5.5. Otras sentencias reseñadas de forma más breve: *Go fair Zeitarbeit, Comisión / Suecia, C-114/14*, *GST-Sarviz AG Germania, SMK*. 6. **Impuestos Especiales:** 6.1. *Prankl*; 6.2. *Statoil Fuel & Retail*. 7. **Aranceles aduaneros** (sentencias reseñadas de forma más breve: *Wünsche Handelsgesellschaft International, JAS, Schenker, Vestel*). 8. **Impuestos que gravan la concentración de capitales:** 8.1. *Drukarnia Multipress*. 9. **Canon por copia privada:** 9.1. *Coydan Bandkopi*.

1. INTRODUCCIÓN (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

La jurisprudencia tributaria del TJUE correspondiente a los meses de marzo a mayo, ambos incluidos, de 2015, es el objeto de la presente reseña. Dentro de las sentencias comentadas en este período, destacan las siguientes:

- *Libertades fundamentales e impuestos directos*: Las SsTJUE *Comisión / Alemania y Verder* implican una traslación de la doctrina del TJUE sobre impuestos de salida a los beneficios fiscales por reinversión o a las transferencias de activos desde la casa central a los establecimientos permanentes en el extranjero, en un claro movimiento en el que la exigencia imperativa relativa a la preservación del reparto de la carga tributaria resulta reforzada y expandida a favor de los Estados miembros. Curiosamente, la STJUE *Verder*, sin embargo, pone de manifiesto que pueden existir vulneraciones importantes en el art. 18 LIS de la libertad de establecimiento del TFUE y del EEE. En otro contexto y ámbito distinto, la STJUE *Wagner-Raith* es muy relevante para aclarar la referencia a ‘prestación de servicios financieros’ del art. 64.1 TFUE y, en consecuencia, el ámbito de aplicación de esta cláusula de ‘standstill’ que permite a los Estados miembros justificar ciertas normas que, si no caen en el ámbito de este precepto, podrían ser declaradas contrarias a la libre circulación de capitales. Sin embargo, incluso más importante es la aclaración de la delimitación que realiza entre el ámbito de aplicación de la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, ya que puede tener un impacto directo en relación con las normas nacionales relativas a la tributación de los inversores en instituciones de inversión colectiva extranjeras (de la UE o terceros Estados).
- *Principio de no discriminación en materia de impuestos indirectos (art. 110 TFUE)*: La STJUE *Manea* es relevante al abordar una cuestión novedosa, ya que considera la relación del art. 110 TFUE y el gravamen de vehículos de segunda mano importados en Rumanía cuando el impuesto exigido a los vehículos nacionales en la matriculación fue declarado contrario al Derecho de la UE y se les concede a los vehículos nacionales de segunda mano una exención para compensar eventuales impuestos pagados en vulneración de este Derecho.
- *IVA*: En este período destaca la STJUE *Macikowski*, que reitera la jurisprudencia del TJUE relativa a la imposibilidad de exigencia del IVA a personas distintas del sujeto pasivo con mecanismos que supongan una responsabilidad objetiva y que, en consecuencia, tiene un efecto relevante sobre la interpretación de los supuestos de responsabilidad en este impuesto y la propia LGT. Por su parte, la STJUE *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* presenta interés al clarificar el concepto de prestación única o prestación diferenciada en el IVA.

2. CARTA EUROPEA DE DERECHOS FUNDAMENTALES Y NORMAS TRIBUTARIAS (sentencia reseñadas de forma más breve) (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

El **Auto (Sala Novena) del TJUE de 15 de abril de 2015, *Burzio*, C-497/14, EU:C:2015:251**, declaró la incompetencia del TJUE para contestar una cuestión prejudicial planteada por un Tribunal italiano sobre la vulneración del principio de non bis in idem del art. 50 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales y del art. 4 del protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos por parte de varias normas sancionadoras italianas, en concreto, sanciones administrativas y penales que, a juicio, del Tribunal nacional se solapaban sobre los mismos hechos (aunque la jurisprudencia interna consideraba que existía un concurso de normas administrativas y penales que debía resolverse de acuerdo con el principio de especialidad y que el principio de non bis in idem se aplica sólo en el ámbito penal y no en relación con procedimientos administrativos). La incompetencia del TJUE viene determinada por los hechos del procedimiento ante el Tribunal nacional, que, al estar referidos a las retenciones sobre el IRPF en Italia, sin ningún nexo transfronterizo, caen fuera del ámbito de aplicación de la Carta Europea de Derechos fundamentales, ya que el art. 51.1 de esta norma prevé que sus disposiciones sean de aplicación a los Estados miembros sólo cuando estos apliquen Derecho de la UE, sin que pueda la Carta extender las competencias de la UE (art. 51.2 de la Carta y 6.1. TUE). El procedimiento penal y administrativo en materia de IRPF seguido en Italia no presenta ningún nexo con el Derecho de la UE (no es Derecho de la UE ni es aplicación del Derecho de la UE), de ahí que el TJUE deba declararse incompetente no sólo para aplicar la Carta Europea de Derechos Fundamentales, sino también para interpretar el art. 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. El propio TJUE distinguió este asunto de la STJUE *Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, en el que la normativa nacional en discusión se refería al IVA.

3. LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE E IMPUESTOS DIRECTOS (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

3.1. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de abril de 2015, *Comisión / Alemania*, C-591/13, EU:C:2015:230.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento del TFUE y del EEE – Normativa alemana que difería la tributación de las plusvalías por enajenación de determinados activos cuando la reinversión se producía en activos localizados en Alemania – Exigencias imperativas de interés general: reparto equilibrado del poder tributario (posibilidad de justificar la norma por esta causa, aunque aplicando por analogía la jurisprudencia relativa a los impuestos de salida), no estimación de la coherencia del sistema fiscal por no existir relación directa entre una ventaja y un gravamen, y desestimación del fomento de la inversión en la empresa y mantenimiento del empleo como exigencia imperativa en el caso concreto.

Hechos: El 15 de mayo de 2009, la Comisión envió un escrito de requerimiento a la República Federal de Alemania advirtiéndole a este Estado del riesgo de incompatibilidad de su legislación sobre reinversión de activos a efectos del IS con la libre circulación de capitales del TFUE o del Acuerdo del EEE. Según la legislación alemana, la tributación por las plusvalías realizadas con ocasión de la enajenación a título oneroso de determinados bienes de inversión ('bienes sustituidos') podía ser aplazada mediante la transferencia de estas plusvalías a los bienes de inversión de nueva adquisición o nueva producción ('bienes sustitutivos') hasta la enajenación de estos últimos en el caso de bienes no amortizables y por un período determinado en relación con los bienes amortizables. No obstante, tal beneficio no resultaba aplicable allí donde los bienes formaban parte del patrimonio de un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en otro Estado miembro de la UE o del EEE. Es decir, el beneficio estaba limitado a enajenaciones de bienes y reinversiones realizadas en territorio nacional. Tras seguir el procedimiento previsto en el art. 258 TFUE, el recurso por incumplimiento finalmente llegó a conocimiento del TJUE. En el procedimiento previo al recurso judicial, la Comisión varió la libertad aplicable y estimó que la normativa alemana era contraria a la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE y 31 Acuerdo EEE).

Decisión del Tribunal: Tras desechar determinadas objeciones procedimentales, el TJUE consideró que el supuesto concreto planteado cae en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento, ya que tal libertad es aplicable a las transferencias de actividades de un sujeto pasivo del territorio de un Estado al territorio de otro Estado miembro. Y tal libertad resulta invocable tanto frente al Estado de entrada como de salida de los bienes. La diferencia de trato de la reinversión, imposición inmediata si la reinversión se realiza en bienes afectos al patrimonio de un establecimiento extranjero o diferida si se realiza en bienes afectos a un establecimiento nacional, puede, como mínimo, hacer menos atractiva la reinversión en bienes sustitutivos ubicados en el extranjero y puede disuadir a un sujeto pasivo

establecido en Alemania de ejercer sus actividades a través de un establecimiento permanente extranjero. Tal diferencia de trato no puede explicarse, según el TJUE, por una diferencia objetiva de situación: ambas plusvalías, es decir, tanto las vinculadas a la reinversión nacional como a la extranjera, están generadas en el Estado miembro que concede el beneficio fiscal y deben ser tratadas de forma similar. Por ello, el régimen fiscal alemán constituye una restricción a la libertad de establecimiento que es preciso examinar si puede estar justificada por alguna exigencia imperativa de interés general.

En primer lugar, el TJUE examinó si la normativa nacional podía estar justificada por el reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros. El TJUE recordó su jurisprudencia sobre impuestos de salida (*National Grid Indus*, EU:C:2011:785) y la aplicó por analogía al presente caso. En *National Grid Indus*, el TJUE reconoció el derecho del Estado miembro de salida de una persona (jurídica en el caso concreto) a gravar las plusvalías latentes generadas en su territorio, estimando tal resultado acorde con el principio de territorialidad y el reparto equilibrado del poder tributario. Sin embargo, el TJUE, en este caso, también apuntó que la exigibilidad del gravamen no podía ser inmediata en todo caso, y debía permitirse al sujeto pasivo elegir entre el pago del tributo adeudado o el pago diferido del tributo, con los correspondientes intereses de demora. En el asunto ahora examinado, vinculado al diferimiento de plusvalías ligadas a la enajenación de bienes afectos a una actividad en Alemania, como ocurría en *National Grid Indus*, el Estado alemán no podía renunciar a gravar las mismas, ya que estaban generadas en su territorio. Esto es, la reinversión en bienes situados fuera del territorio nacional no puede producir el efecto de dejar a Alemania sin su derecho a gravar las plusvalías vinculadas a los bienes sustituidos que han sido generadas en su territorio antes de la reinversión en los bienes sustitutivos. Sin embargo, si tal normativa provoca, en todo caso, la imposición inmediata de las plusvalías cuando la inversión se materializa en bienes extranjeros, pero no ocurre lo mismo en relación con bienes situados fuera del territorio nacional, la misma sería desproporcionada, ya que podrían existir medidas menos lesivas de la libertad de establecimiento. En este sentido, de *National Grid Indus* se deduce que debe permitirse al sujeto pasivo la elección entre soportar las cargas administrativas ligadas al aplazamiento de la imposición en cuestión y el pago inmediato del impuesto y una solución idéntica puede aplicarse al caso de las plusvalías vinculadas a la reinversión en bienes sustitutivos.

En relación con la coherencia del sistema fiscal, el TJUE argumentó que esta exigencia imperativa no puede justificar una normativa como la nacional, al no concurrir la relación directa entre una ventaja y la compensación de esta medida que reclama la jurisprudencia del TJUE. En el asunto controvertido, la

ventaja del aplazamiento de las plusvalías derivadas de la enajenación del bien sustituido tiene como contrapartida la ulterior imposición de las plusvalías derivadas de la enajenación del mismo bien en el momento de la ulterior enajenación del bien sustitutivo, y no la imposición de las plusvalías diferentes derivadas de la enajenación del bien sustitutivo. Es decir, no hay una correlación de una ventaja (no imposición de las plusvalías) con otro gravamen, sino sólo diferimiento del gravamen de unas plusvalías a un momento ulterior, con independencia de que tal momento estuviera vinculado al gravamen de la plusvalía que se ponga de manifiesto con la enajenación del bien sustitutivo.

Finalmente, el TJUE también consideró si el objetivo perseguido por la norma nacional, incentivar la inversión en la misma empresa y su reestructuración, a fin de garantizar su continuidad y el mantenimiento del empleo en territorio alemán, podía ser considerado como una exigencia imperativa susceptible de justificar la norma alemana. A estos efectos, el TJUE apuntó que, suponiendo que tal objetivo pudiera ser considerado en ciertas circunstancias y ciertas condiciones, una justificación aceptable de una normativa nacional que establece una ventaja fiscal, no se aprecia que únicamente pueda alcanzarse ese objetivo si el bien sustitutivo también está sujeto a la potestad tributaria alemana. A juicio del TJUE, tal objetivo podía alcanzarse sin necesidad de establecer una obligación de reinversión en bienes situados en Alemania, ya que el mismo se lograría de igual manera en el supuesto de que el sujeto pasivo eligiera reinvertir las plusvalías derivadas de la enajenación del bien sustituido en la adquisición de un bien sustitutivo que formara parte del patrimonio de su establecimiento permanente situado en el territorio de otro Estado miembro en lugar del territorio alemán. También en este caso, con independencia de su régimen, estaría vinculado a la actividad económica del sujeto pasivo y contribuiría a favorecer el objetivo de promoción de la inversión en la empresa y la reestructuración de ésta, garantizando su continuidad. En este contexto, la reinversión fuera del territorio alemán y el hecho de que Alemania no pueda gravar las plusvalías derivadas del bien sustitutivo no resultan relevantes (el objetivo de incrementar la recaudación o evitar su reducción no resultan protegidos al amparo de la doctrina de las exigencias imperativas).

A la vista de las anteriores consideraciones, el TJUE concluyó que la legislación alemana vulneraba el art. 49 TFUE. Igualmente, y aunque la jurisprudencia del TJUE viene admitiendo que determinadas exigencias imperativas pueden justificar restricciones en relación con los Estados del EEE que no resultarían admisibles en un contexto intracomunitario, Alemania no había invocado ninguna restricción de este tipo en relación con los Estados del EEE, y, en consecuencia, procedió a declarar que también

resultaba vulnerado el art. 31 EEE.

Desde la perspectiva estricta del Derecho de la UE, la STJUE comentada presenta interés por dos razones: la traslación, frente al Estado de residencia del contribuyente, en relación con los incentivos de exención o diferimiento por reinversión en la imposición directa de la doctrina del TJUE sobre los impuestos de salida, lo cual, sin ser estrictamente novedoso, ya que existían precedentes jurisprudenciales, supone un movimiento claro a favor de los Estados miembros, y la posibilidad, ya apuntada con anterioridad, de estimar que la protección del empleo puede erigirse, aunque no fue así en este caso, en una exigencia imperativa de interés general susceptible de protección. Por otra parte, al igual que ocurre con la STJUE *Verder*, comentada en la sección siguiente y con la que enlaza directamente esta sentencia, los hechos, a nuestro juicio, deben entenderse en el contexto de la aplicación del método de exención a los establecimientos permanentes situados en el extranjero ya que la aplicación del método de imputación no determinaría la pérdida de potestades tributarias por Alemania relativas a las plusvalías generadas en su territorio y debiera dar lugar a conclusiones distintas del TJUE (vid. la STJUE *Nordea Bank Danmark A/S*, C-48/13, EU:C:2014:2087).

3.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 21 de mayo de 2015, *Verder LabTec GmbH & Co.KG*, C-657/13, EU:C:2015:331.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento: transferencia de activos de la casa central a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro – Posibilidad de liquidar el impuesto sobre las plusvalías latentes y permitir el pago escalonado del impuesto en diez años – Justificación de la normativa nacional por la exigencia imperativa consistente en garantizar la preservación del reparto equilibrado del poder tributario y cumplimiento con las exigencias del principio de proporcionalidad.

Hechos: *Verder LabTec GmbH & Co KG* es una sociedad comanditaria alemana, dedicada, a partir de mayo de 2005, exclusivamente a la administración de patentes, marcas y modelos de utilidad. El 25 de mayo de 2005, *Verder* transfirió sus derechos a su establecimiento permanente en Holanda. La Administración tributaria alemana estimó que la transferencia de esos derechos había de realizarse junto con el afloramiento de las plusvalías latentes correspondientes a éstos y vinculadas al valor de mercado de los bienes en el momento de la transferencia. Sin embargo, la Administración estimó que esas plusvalías latentes, cuyo valor no se discute, no debían someterse a gravamen de manera inmediata. Por

razones de equidad, el importe de las plusvalías se debía neutralizar con una partida del mismo valor que se llevaría a beneficios de forma lineal a lo largo de diez años. La liquidación de 2005 por IS girada a Verder tuvo en cuenta esta atribución lineal de ingresos, de manera que, en ese ejercicio, se imputó la décima parte del valor de la plusvalía latente. Verder recurrió la liquidación hasta llegar al Finangericht Düsseldorf, alegando en sustancia que la normativa fiscal controvertida vulnera la libertad de establecimiento del art. 49 TFUE, al estimar que la recaudación escalonada de las plusvalías latentes correspondientes a los activos transferidos es desproporcionada. El Tribunal alemán estimó que el afloramiento de plusvalías latentes en el momento de la transmisión del bien al establecimiento permanente en el extranjero y la imputación y recaudación escalonada de las plusvalías a los diez ejercicios fiscales siguientes podía vulnerar la libertad de establecimiento. En consecuencia, preguntó al TJUE por la compatibilidad de la normativa alemana con el art. 49 TFUE.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE confirmó la aplicación de la libertad de establecimiento a las transferencias de activos de un Estado miembro a otro incluso cuando no supongan transferencia de la residencia. Al mismo tiempo, confirmó que el gravamen de las plusvalías latentes en la transferencia de activos transfronteriza cuando un gravamen similar no se aplica en las puramente nacionales, en estos casos sólo es gravable la realización efectiva de la plusvalía, puede tener un efecto restrictivo sobre la libertad de establecimiento. La diferencia de trato no resulta explicable por una diferencia objetiva de situación, ya que la situación de una sociedad que transfiere activos desde un establecimiento nacional a otro establecimiento nacional es semejante, a los efectos del gravamen de la plusvalía, a la de una sociedad que transfiere sus activos en territorio nacional a otro de sus establecimientos en el extranjero.

En consecuencia, al resultar la normativa nacional restrictiva, procedía examinar si la diferencia de trato estaba justificada por razones imperiosas de interés general, fundamentalmente, por la preservación del reparto equilibrado del poder tributario. El TJUE aplicó por analogía, nuevamente, las SsTJUE *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, y *DMC*, EU:C:2014:20, para afirmar que Alemania tiene derecho a gravar las plusvalías latentes generadas en su territorio (principio de territorialidad) y, en consecuencia, a prever, a efectos de este gravamen, un hecho imponible distinto de la realización efectiva de las plusvalías. En este contexto, puesto que la normativa alemana grava las plusvalías latentes generadas en su territorio, es apta para garantizar la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros.

En lo que respecta a la proporcionalidad de la medida, la jurisprudencia ha declarado que resulta proporcionado que un Estado miembro liquide los impuestos adeudados por plusvalías latentes generadas en su territorio correspondientes a activos transferidos fuera de éste en el momento en que se extingue su potestad impositiva sobre esos activos, normalmente, en el momento de su transferencia fuera del territorio nacional (*Comisión / España*, C-64/11, EU:C:2013:264, ap. 31, y *DMC*, EU:C:2014:20, ap. 60). No obstante, en lo que respecta a la recaudación del impuesto, el TJUE ha concluido que debe permitirse al sujeto pasivo elegir entre el pago inmediato de ese impuesto y el pago diferido del importe del mismo, acompañado en su caso de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable. También en este contexto, el TJUE ha apuntado que se debe tener en cuenta el riesgo de falta de percepción del impuesto, que aumenta en función del tiempo transcurrido, riesgo que el Estado miembro interesado puede tomar en consideración en su normativa aplicable al pago aplazado (*National Grid Indus*, para. 74). En relación con la normativa alemana cuestionada, se discute si una recaudación escalonada del impuesto en diez años puede ser una medida proporcionada para lograr el reparto equilibrado del poder tributario. A estos efectos, la jurisprudencia del TJUE ya ha considerado que la recaudación escalonada en un período de cinco años cumple con el principio de proporcionalidad (*DMC*, ap. 64) y, por tanto, una recaudación escalonada en diez años debe considerarse también proporcionada.

La STJUE *Verder* considera la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una norma alemana que parecía cumplir con la doctrina derivada de *National Grid Indus*, aunque en relación con una situación fáctica muy distinta a la considerada en esta última, esto es, la transferencia de activos de la casa central al establecimiento permanente situado en el extranjero. La STJUE *Verder* confirma que el principio de territorialidad faculta a un Estado miembro para gravar plusvalías latentes generadas en su territorio ya sea en aquéllos casos donde la pérdida del derecho a gravar tales plusvalías se vincula a la movilidad de la persona o, como en el caso de *Verder* o *Comisión / Alemania*, comentada más arriba, del activo. Esta extensión de la jurisprudencia sobre impuestos de salida de las personas a la salida de los activos, a nuestro juicio, y como apuntamos más arriba, debe entenderse en el contexto de la aplicación del método de exención a los beneficios del EP foráneo al que se afecta el bien o derecho, ya que, si se aplica el método de imputación, las conclusiones del TJUE podrían variar a la luz de la STJUE *Nordea*. En el plano interno, la STJUE *Verder* tiene un impacto muy relevante sobre la LIS, y, en particular, el art. 18 (que considera operación vinculada la realizada entre la casa central y su EP foráneo), ya que

nuestra legislación no prevé un mecanismo de reescalonamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria generada por la transferencia de activos desde la casa central al EP similar al existente en la legislación alemana.

3.3. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 21 de mayo de 2015, Finanzamt Ulm / Ingeborg Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347

Materias tratadas: Libre circulación de capitales: interpretación de la referencia a ‘prestación de servicios financieros’ del art. 64.1. TFUE y delimitación del ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales y de servicios – Aplicación de las normas sobre libre circulación de capitales a las inversiones en productos financieros y a las normas tributarias que regulan estas inversiones.

Hechos: Entre 1997 y 2003, la Sra. Schweier, residente en Alemania, disponía de un depósito en un banco de Liechtenstein en el que se incluían participaciones en fondos de inversión de las Islas Caimán. Dichos fondos, al no cumplir ciertas exigencias impuestas por la normativa interna alemana en materia de suministro y prueba de informaciones a las autoridades tributarias y a los inversores o de designación de un representante fiscal en Alemania, caían dentro de un régimen tributario especial (‘fondos negros’) cuya consecuencia era la imputación automática al contribuyente de ciertas rentas que se presumían derivadas de sus participaciones, aunque no se correspondieran con la real. En el año 2008, la Sra. Schweier informó a la Administración tributaria alemana de que, durante los años controvertidos, había percibido rendimientos del capital derivados del depósito que tenía en el banco de Liechtenstein. Presentó, en consecuencia, declaraciones complementarias en las que declaró sus rendimientos reales, según la información suministrada por el banco. Las autoridades tributarias rectificaron su liquidación y elevaron los rendimientos de capital atribuibles a la participación en los fondos de Caimán aplicando la normativa interna sobre la presunción de obtención de rentas. La Sra. Schweier recurrió ante los tribunales alemanas argumentando que la normativa alemana resultaba contraria a la libre circulación de capitales. El Finanzgericht Baden-Württemberg, mediante una sentencia de 27 de febrero de 2012, estimó sus argumentos y la Administración alemana recurrió ante el Bundesfinanzhof alegando que la normativa controvertida estaba cubierta por la cláusula de ‘standstill’ del art. 64.1. TFUE puesto que ya existía el 31 de diciembre de 1993. El Bundesfinanzhof se dirigió al TJUE para preguntar si, en efecto, la normativa alemana podía estar cubierta por la citada disposición.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE recordó que la adquisición de participaciones en organismos extranjeros figura entre los movimientos de capitales enunciados en la parte A del título IV del Anexo I de la Directiva 88/361, con la rúbrica ‘Operaciones de participaciones de organismos de inversión colectiva’ y la percepción de dividendos de estos organismos, aunque no figura de manera explícita en la nomenclatura puede considerarse relacionada indisolublemente con un movimiento de capitales. En consecuencia, la legislación nacional como la controvertida en el litigio principal, que regula la imposición de rendimientos de los inversores que son titulares de participaciones en organismos de inversión colectiva, al prever modalidades de imposición diferentes en función de la observancia, por parte del fondo de inversión no residente de determinadas formalidades, constituye una medida relativa a los movimientos de capitales. En consecuencia, continuó el TJUE, procedía determinar si tales movimientos de capitales como los que se producen en la situación de hecho considerada suponen ‘la prestación de servicios financieros’ en el sentido del art. 64.1. TFUE (y están cubiertos por la cláusula que regula el citado precepto).

A estos efectos, el TJUE procedió, primero, a delimitar el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios con la finalidad de conocer si la mención a ‘prestación de servicios financieros’ del art. 64.1 TFUE se refería a situaciones cubiertas por la libre prestación de servicios como tal o bien a otro tipo de situaciones. El TJUE procedió a recordar que la aplicación de una libertad u otra dependerá del objetivo específico de la normativa en cuestión. De esta forma, una normativa que tenga por objeto principal la prestación de servicios financieros estará comprendida en el ámbito de la libre prestación de servicios, aunque pueda entrañar movimientos de capitales. En este contexto, el TJUE ya ha declarado que un régimen nacional en virtud del cual un Estado miembro supedita a autorización previa la actividad de concesión de créditos por una sociedad de un Estado tercero y que, en consecuencia, tiene por efecto obstaculizar el acceso al mercado financiero de esa sociedad, afecta principalmente al ejercicio de la libre prestación de servicios (*Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631). En cambio, caen en el ámbito de aplicación del art. 64.1 TFUE, las medidas nacionales que tengan por objeto, al menos principalmente, los movimientos de capitales. En tales circunstancias, exigir que la referencia a prestaciones de servicios del art. 64.1 TFUE tenga el significado de medidas que se refieran directamente a los prestadores de servicios como tales y regulen sus operaciones equivaldría a desvirtuar la delimitación entre las disposiciones del TFUE relativas a la libre prestación de servicios y las que regulan la libre circulación de capitales. El diferente ámbito personal y territorial de las dos libertades justifica que se diferencie claramente su ámbito de aplicación

y que necesariamente el art. 64.1 TFUE no sea aplicable en situaciones comprendidas por la libre prestación de servicios.

Para el TJUE, la referencia a las prestaciones de servicios del art. 64.1. TFUE debe, en consecuencia, interpretarse como vinculada a movimientos de capitales que guarden una relación suficientemente estrecha con la prestación de servicios financieros. Para que tal vínculo exista, debe verificarse una relación de causalidad entre el movimiento de capitales y la prestación del servicio financiero, por lo que estará comprendida dentro del ámbito de aplicación del art. 64.1 TFUE una legislación nacional que, al aplicarse a movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos, restringe la prestación de servicios financieros. En el asunto planteado, la adquisición de participaciones en fondos de inversión situados en las Islas Caimán, y la percepción de dividendos que resultan de dichos fondos, supone la existencia de servicios financieros efectuados por los fondos de inversión a favor del inversor y cae en el ámbito de la referencia a servicios financieros del art. 64.1. TFUE. En consecuencia, una legislación como la alemana controvertida puede generar una restricción contraria al art. 63.1 TFUE, pero estaría justificada por el art. 64.1 TFUE al estar en vigor la norma alemana el día 31 de diciembre de 1993.

Al margen de que la STJUE ahora reseñada sea de importancia crucial para clarificar la referencia a servicios financieros en el art. 64.1. TFUE, la mayor trascendencia de esta sentencia radica en la aclaración del ámbito de aplicación de la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Esta delimitación es de gran importancia por lo que respecta a la fiscalidad, ya que, por ejemplo, las normas sobre fiscalidad del inversor que invierte en productos de otro Estado miembro caerían fundamentalmente en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, que se aplica frente a Estados miembros de la UE y Estados terceros, mientras que la libre prestación de servicios sólo se aplica en las relaciones con la UE. Esta conclusión es crucial en la interpretación y aplicación de nuestras normas relativas a la fiscalidad de la inversión en productos financieros.

3.4. Otras sentencias en materia de impuestos directos reseñadas de forma más breve

La STJUE de 21 de mayo de 2015, *Ministre délégué, chargé du Budget / M. Pazdziej*, C-349/14, EU:C:2015:338, declaró que el art. 12.2. del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la UE, anejo a los TUE, FUE y CEEA, debe ser interpretado en el sentido de que no se opone a una

norma nacional que toma en consideración los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión Europea a sus funcionarios y otros agentes para determinar el límite máximo de la cuota adeudada en concepto de un impuesto por residencia recaudado en beneficio de las entidades locales, con vistas a la eventual desgravación de éste. El litigio se refería al impuesto municipal francés sobre la residencia, que establecía, con una finalidad social, que los contribuyentes cuyas rentas no superaran determinados límites tendrían determinados beneficios y reducciones del citado impuesto. El demandante en el asunto principal pretendía que se le aplicaran las reducciones y beneficios establecidos con una finalidad social en la legislación francesa, ya que sus rentas de origen comunitario no podían ser tenidas en cuenta por los Estados miembros de acuerdo con el citado art. 12.2 del Protocolo a los efectos del impuesto francés. Para el TJUE, si bien el art. 12.2 del citado Protocolo impide a los Estados miembros gravar las rentas de los funcionarios de la UE (ya sea de una manera directa o indirecta, por ejemplo, incrementando los tipos impositivos sobre rentas no cubiertas por el art. 12.2), no obliga a conceder en otros tributos más que las mismas ventajas que tienen los sujetos pasivos nacionales. Por sus características (hecho imponible y base imponible), el impuesto francés, similar al IBI español, no pretende gravar los sueldos y salarios de los funcionarios y la ventaja fiscal que se concede tiene un componente claramente social –que permite a unidades familiares con ingresos reducidos hacer frente a los impuestos locales-- que se vería desnaturalizado si no se tuviera en cuenta la renta cobrada por la persona que solicita el beneficio fiscal, ya proceda de la UE o de otras fuentes, públicas o privadas.

4. PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS INDIRECTOS (art. 110 TFUE) (a cargo de Alejandro García Heredia)

4.1. STJUE (Gran Sala) de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216.

Materias tratadas: Impuesto de matriculación – Neutralidad entre automóviles de segunda mano procedentes de otros Estados miembros y vehículos similares disponibles en el mercado nacional – Prohibición de tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE).

Hechos: El presente litigio tiene su origen en el impuesto de matriculación que las autoridades nacionales exigen al Sr. Manea por matricular en Rumanía un automóvil de segunda mano procedente

de España. El impuesto rumano grava los automóviles de segunda mano importados en el momento de su primera matriculación en Rumanía y los vehículos ya matriculados en dicho Estado miembro en el momento de la primera inscripción del derecho de propiedad sobre éstos. El problema principal se plantea porque la normativa rumana declara exentos los vehículos matriculados en Rumania por los que se pagó un impuesto anteriormente en vigor que fue declarado contrario al Derecho de la Unión. La exención se establece con la finalidad de compensar de algún modo el gravamen indebido que se había aplicado sobre tales vehículos. Esto implica que mientras los vehículos importados de otros Estados miembros deben tributar por el impuesto rumano de matriculación, no sucede lo mismo con aquellos vehículos nacionales por los que se pagó un impuesto de matriculación contrario al Derecho de la Unión. El Sr. Manea, a principios de 2013, quiso matricular en Rumania el vehículo comprado en España y las autoridades nacionales supeditaron la matriculación al pago del impuesto previsto en la normativa rumana. El Sr. Manea recurrió esta decisión por considerar que la legislación rumana era contraria a la prohibición de tributos internos discriminatorios que figura en el artículo 110 TFUE. El tribunal desestimó el recurso presentado y el Sr. Manea recurrió en casación. Aunque según el tribunal de casación la normativa rumana era conforme con el Derecho de la Unión, otro tribunal de casación rumano había dictado una resolución en sentido contrario. Por ello, el tribunal de casación que conocía del presente asunto decidió plantear la cuestión prejudicial para garantizar una aplicación uniforme del Derecho de la Unión.

Decisión del Tribunal: La compatibilidad de los impuestos de matriculación con el Derecho de la Unión -especialmente del impuesto rumano- es un tema recurrente en la jurisprudencia del TJUE. En el presente asunto la adecuación de estos impuestos al Derecho de la Unión se plantea desde la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios. Por ello, el TJUE reitera una consolidada jurisprudencia sobre el artículo 110 TFUE, en cuya virtud este precepto prohíbe que un Estado miembro grave productos de otro Estado miembro con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares (vid. por todas, X, C-437/12, REDF núm. 162). En este sentido, el TJUE analiza la neutralidad del impuesto rumano desde una doble perspectiva. Por un lado, en lo que respecta a la competencia entre automóviles de segunda mano procedentes de otros Estados miembros y vehículos rumanos similares que fueron matriculados en el territorio nacional y por los que no se pagó un impuesto por este concepto. Por otro lado, la neutralidad del impuesto en lo que respecta a la competencia entre automóviles de segunda mano procedentes de otros Estados miembros y los vehículos nacionales similares ya matriculados en Rumanía con el pago del impuesto. Con respecto a

este segundo análisis de neutralidad, se analiza la exención que se establece para los vehículos nacionales que soportaron en su momento el impuesto de matriculación rumano declarado contrario al Derecho de la Unión.

En cuanto al primer análisis de neutralidad, el TJUE recuerda los criterios que deben tenerse en cuenta para comparar la imposición de vehículos de segunda mano importados con la de vehículos de segunda mano ya presentes en el territorio nacional (*Comisión/Grecia*, C-74/06 o *Tatu*, C-402/09; comentada esta última en la *REDF* núm. 152). En la comparación se debe considerar no solamente el tipo del tributo sino también la base imponible y las modalidades del impuesto de que se trate. Esto implica que un Estado miembro no puede percibir un impuesto sobre automóviles de segunda mano importados basado en un valor superior al valor real del vehículo, dando lugar a que los automóviles de ocasión importados queden sujetos a un mayor gravamen que los vehículos similares disponibles en el mercado nacional. Por ello, para evitar una imposición discriminatoria, es preciso tomar en consideración la depreciación real de los vehículos. Ahora bien, esto no debe necesariamente dar lugar a una valoración o tasación pericial de cada vehículo, ya que se permite a estos efectos la utilización de baremos genéricos calculados con arreglo a diversos factores (antigüedad, kilometraje, estado general, modo de propulsión, marca o modelo del vehículo). Estos criterios se pueden utilizar para determinar un valor de los vehículos usados muy aproximado a su valor real. El TJUE recuerda que estos criterios objetivos no deben aplicarse necesariamente de forma cumulativa, si bien, la aplicación de un baremo basado únicamente en el criterio de la depreciación, como la antigüedad del vehículo, no garantiza que el baremo refleje la depreciación real de los vehículos. En particular, si no se toma en cuenta el kilometraje, dicho baremo no conduce, con carácter general, a una aproximación razonable del valor real de los vehículos de segunda mano importados.

El importe del impuesto rumano controvertido se fija, por un lado, en función de parámetros que reflejan en cierta medida la contaminación causada por el vehículo (cilindrada y norma Euro en la que se encuadra) y, por otro lado, teniendo en cuenta la depreciación de dicho vehículo. Esta depreciación reduce el importe del impuesto y se determina en función de la antigüedad del vehículo y del kilometraje anual medio de éste, siempre que el sujeto pasivo haya presentado una declaración que indique este kilometraje. Por otra parte, si el sujeto pasivo considera que la antigüedad y el kilometraje no reflejan de modo correcto y suficiente la depreciación real del vehículo, puede solicitar que ésta se determine mediante un peritaje. Pues bien, el TJUE considera que estos criterios

(antigüedad, kilometraje y peritaje opcional) garantizan que el importe del impuesto se reduzca en función de una aproximación razonable del valor real del vehículo. Por ello, el impuesto rumano en la redacción vigente en el período al que se refiere el litigio (2013) no genera discriminación entre los sujetos pasivos que habían adquirido un automóvil de segunda mano proveniente de otro Estado miembro y que lo matriculaban en Rumanía y los sujetos pasivos que habían comprado un automóvil de segunda mano en Rumanía matriculado antes del 1 de enero de 2007 sin haber pagado un impuesto y para el que fuera necesario llevar a cabo la primera inscripción del derecho de propiedad, siempre que este último vehículo fuera de las mismas características y desgaste que el vehículo proveniente de otro Estado miembro. Por ello, el TJUE concluye que un régimen de imposición como el que es objeto del litigio principal es neutro en lo que respecta a la competencia entre los automóviles de segunda mano procedentes de Estados miembros distintos de Rumanía y los vehículos nacionales similares ya matriculados en el Estado miembro de que se trata sin que se haya pagado un impuesto a estos efectos.

En segundo lugar, se analiza la exención que establece la normativa rumana con respecto a vehículos de segunda mano nacionales que tuvieron que pagar en su momento un impuesto de matriculación que luego fue declarado contrario al Derecho de la Unión. El TJUE, siguiendo las conclusiones del AG (Sr. Maciej Szpunar), afirma que el establecimiento de una exención de estas características no puede reemplazar a la devolución con intereses del impuesto pagado que ha sido declarado incompatible con el Derecho de la Unión. El TJUE considera que esta exención favorece la venta de vehículos nacionales de segunda mano y desincentiva las importaciones de vehículos similares, ya que para estos últimos no se aplica la referida exención. Además, el TJUE recuerda que cuando un vehículo se matricula en un Estado miembro con el consiguiente pago del impuesto y es vendido luego como vehículo de segunda mano en ese mismo Estado miembro, su valor de mercado debe incluir el importe residual del impuesto de matriculación. De este modo, si el importe del impuesto de matriculación que grava un vehículo de segunda mano importado similar es superior a dicho importe residual, existiría una infracción del artículo 110 TFUE (X, C-437/13). Aplicando esta jurisprudencia al presente asunto, el TJUE señala que el importe residual del impuesto controvertido en el caso de automóviles de segunda mano nacionales es igual a cero, ya que el impuesto recaudado en el momento de la matriculación debe ser devuelto con intereses por ser contrario al Derecho de la Unión. Por tanto, el importe del impuesto de matriculación que grava un automóvil de segunda mano importado de las mismas características y desgaste es superior a dicho importe residual.

En consecuencia, el TJUE concluye lo siguiente con respecto a la adecuación de esta clase de tributos a la prohibición del artículo 110 TFUE. Un Estado miembro puede establecer un impuesto de matriculación que grave tanto a) los automóviles de segunda mano importados en el momento de su primera matriculación en ese Estado miembro como b) los vehículos ya matriculados en dicho Estado miembro en el momento de la primera inscripción en ese Estado del derecho de propiedad sobre estos últimos. Ahora bien, no se puede establecer una exención en favor de los vehículos ya matriculados por los que se pagó un impuesto anteriormente en vigor que fue declarado incompatible con el Derecho de la Unión. Finalmente, el TJUE decide no limitar en el tiempo los efectos de esta sentencia ya que considera que no se ha acreditado suficientemente el requisito del riesgo de trastornos graves, pues, como exige la jurisprudencia, es necesario aportar datos cifrados que permitan acreditar el riesgo de repercusiones económicas graves (*Brzezinski*, C-313/05). En el presente caso, se indica que dicho requisito no queda demostrado con la mera presentación de una estimación, elaborada por el gobierno rumano, en la que se indican las cantidades que tendrían que devolverse junto con los intereses de demora. El TJUE considera que una estimación de estas características no permite concluir, por sí misma, que la economía rumana pueda verse gravemente alterada con la devolución del impuesto.

En cuanto al impacto de esta jurisprudencia en nuestro Derecho, como ya hemos señalado en otras ocasiones (*REDF*, núm. 152, pp. 1305-1308), debemos referirnos al artículo 69 b) de la Ley 38/1992, en el que se regula la base imponible de los medios de transporte usados que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y fueran objeto de primera matriculación en España. Este precepto establece la obligación de minorar el valor de mercado en el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que habrían sido exigibles si el medio de transporte hubiera sido objeto de primera matriculación definitiva en España. De este modo la base imponible, que es el valor de mercado en el fecha del devengo, se minorará en una cantidad denominada “importe residual”. Para determinar esta cantidad, se parte del porcentaje que hubiesen representado las cuotas de los impuestos indirectos que hubiesen sido exigibles en caso de que la primera matriculación del vehículo en estado nuevo hubiese sido en España. Con esta medida, se da cumplimiento a la jurisprudencia sobre medios de transporte usados, en la que se exige tomar en consideración la parte residual del impuesto de matriculación.

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (a cargo de Francisco M. Carrasco González)

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Comisión / Francia, C-479/13, EU:C:2015:141; y Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Comisión / Luxemburgo, C-502/13, EU:C:2015:143.

Materias tratadas: IVA – aplicación de tipo reducido – suministro de libros electrónicos.

Hechos: Analizamos conjuntamente dos sentencias del TJUE que resuelven dos recursos de incumplimiento planteados por la Comisión contra los Estados de Francia y Luxemburgo, ya que plantean la misma controversia y fueron resueltos por la misma Sala del TJUE el mismo día y con idénticos argumentos. Tanto el derecho francés como luxemburgués prevén la aplicación de un tipo reducido de IVA para el suministro de libros electrónicos mediante descarga digital, lo que según la Comisión vulnera los arts. 96 y 98 de la Directiva IVA, en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con su Reglamento de Ejecución. Resumimos el régimen jurídico aplicable para un mejor entendimiento de la controversia planteada. El art. 98 de la Directiva IVA permite que los Estados apliquen un tipo reducido a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se incluyan en las categorías enumeradas en el anexo III de la Directiva. La versión inicial del apartado sexto del anexo III mencionaba el “suministro de libros”. La reforma llevada a cabo por la Directiva 2009/47 añadió el inciso “en cualquier medio de soporte físico”. Por otro lado, hay que tener en cuenta que el párrafo segundo del art. 98.2 de la Directiva determina que no se aplicarán los tipos reducidos a los servicios prestados por vía electrónica. El anexo II de la Directiva IVA contempla un listado no exhaustivo de este tipo de servicios, que se definen en el art. 7 del Reglamento de Ejecución, y se detallan, a título orientativo, en el anexo I del Reglamento.

Decisión del TJUE: En esta sentencia el TJUE aplica su jurisprudencia habitual sobre tipos reducidos. Tras la afirmación genérica de que se trata de una medida excepcional que exige interpretación estricta, el TJUE analiza las normas aplicables desde un punto de vista literal y sistemático. Así, señala que la expresión “suministro de libros, en cualquier medio de soporte físico” exige que el libro se encuentre en un soporte físico, ya que de otro modo no tendría sentido la expresión “en cualquier medio de soporte físico”. Asimismo, aclara que si bien un libro electrónico necesita para su lectura un

soporte físico, por ejemplo, un ordenador, este soporte no está incluido en el suministro del libro electrónico. Por tanto, el TJUE da la razón a la Comisión y concluye que, desde un punto de vista gramatical, el apartado sexto del anexo III de la Directiva IVA no incluye el suministro de libros electrónicos.

Esta conclusión se ve reforzada por la interpretación contextual, puesto que el TJUE considera que el suministro de libros electrónicos constituye un servicio prestado por vía electrónica, lo que, según el art. 98.2 de la Directiva, impide la aplicación del tipo reducido. Para el TJUE, el suministro de libros electrónicos no puede considerarse una entrega de bienes, ya que el libro electrónico no es un bien corporal. Es cierto que el soporte físico que permite su lectura podría calificarse como un bien corporal. Sin embargo, como concluyó anteriormente el TJUE, este soporte físico no se incluye en el suministro. Asimismo, la consideración de servicio electrónico es conforme con la definición de este tipo de servicios en el art. 7.1 del Reglamento de Ejecución, con la lista indicativa de estos servicios incluida en el anexo II de la Directiva IVA, y con la mención al “contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas” del anexo I del Reglamento de Ejecución.

El TJUE también descartó que la aplicación del tipo reducido viniera exigido por el principio de neutralidad, ya que una ampliación del tipo reducido por esta vía sólo es posible si se ha previsto en términos inequívocos, lo que no ocurre en este caso. Recordemos que con anterioridad, en el asunto *K* (núm. 165 *REDF*), el TJUE concluyó que no se vulneraba el principio de neutralidad fiscal por aplicar el tipo reducido sólo a los libros impresos en papel.

Como ya señalamos en el comentario a la sentencia *K*, en España, la DGT exige para la aplicación del tipo reducido, previsto en el art. 91.Dos.1.2º LIVA, que el libro se incorpore a un soporte físico (por ejemplo, un CD o una memoria USB), ya que en caso contrario la DGT considera que se está prestando un servicio electrónico (Res. DGT 09-09-2014, núm. V2350-14). Por tanto, en esta materia, la doctrina de la DGT es conforme con la interpretación del TJUE.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 26 de marzo de 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201.

Materias tratadas: IVA – entrega de un inmueble en un procedimiento de ejecución forzosa mediante

venta en pública subasta – actuación de un agente judicial – normativa nacional que impone obligaciones al agente judicial – responsabilidad tributaria del agente judicial – principio de proporcionalidad – principio de neutralidad.

Hechos: El Sr. Macikowski es un agente judicial que trabaja como funcionario en un tribunal polaco. En el año 2007 actuó en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa en el que embargó y posteriormente subastó un inmueble. Según la legislación polaca, los agentes judiciales que intervienen en estos procedimientos asumen determinadas obligaciones en relación al IVA. Así, tienen la condición de “obligados al pago”, lo que significa que están encargados de liquidar el impuesto en nombre del sujeto pasivo, de recaudar la cuota de ese sujeto pasivo y de ingresarla dentro del plazo establecido por la Administración. Es lo que en conclusiones la AG Kokott denominó “obligación de recaudación”. En caso de que los agentes judiciales no cumplan esta obligación en plazo, responden de las cantidades adeudadas a Hacienda con todo su patrimonio personal. Se trata, como señaló Kokott, de un supuesto de “responsabilidad”. Pues bien, en este caso, los adquirentes del inmueble ingresaron el precio de venta en la cuenta de depósitos y consignaciones del tribunal, pero el Sr. Macikowski no pudo liquidar e ingresar el IVA hasta dos años más tarde, fuera del plazo fijado en la norma nacional. Según parece de la exposición de los hechos, el retraso del Sr. Macikowski se debía a que no podía disponer de esas cantidades hasta que el tribunal no aprobara el plan de reparto entre los acreedores y este plan fuera firme. Unos meses antes de que el Sr. Macikowski ingresara el IVA, la Administración tributaria polaca adoptó una resolución en la que declaraba la responsabilidad del agente judicial, como obligado al pago, de las cantidades adeudadas. El Sr. Macikowski recurrió esa resolución y el asunto llegó, mediante recurso de casación, al Tribunal Supremo Administrativo polaco. Este Tribunal planteó al TJUE varias cuestiones prejudiciales: 1) si la figura del obligado al pago, establecida en el derecho polaco, se opone a los arts. 9, 193 y 199.1.g) de la Directiva IVA; 2) si las obligaciones impuestas al agente judicial por el derecho polaco cumplen el principio de proporcionalidad; y 3) si el hecho de que el agente judicial no pueda deducirse el IVA soportado por el sujeto pasivo desde el inicio del período impositivo en cuestión hasta la fecha de recaudación respeta el principio de neutralidad, así como los arts. 206, 250 y 252 de la Directiva IVA.

Decisión del Tribunal: En relación con la primera cuestión, el TJUE trata de aclarar cuál es la naturaleza y la finalidad de la controvertida figura subjetiva establecida en el Derecho polaco, para determinar así su encaje en el sistema de la Directiva IVA. En esta primera respuesta, el TJUE analizó

la “obligación de recaudación” del agente judicial, es decir, su deber de liquidar y abonar en plazo el IVA correspondiente a la operación en la que participa, pero no la derivación de responsabilidad. El TJUE señala que el sistema de intermediación establecido por la normativa polaca tiene por objeto evitar que el sujeto pasivo, habida cuenta de su delicada situación económica, eluda el pago del IVA. Por tanto, la normativa nacional está comprendida dentro del ámbito del art. 273 de la Directiva, que permite a los Estados, con los límites allí establecidos, y con cierto margen de apreciación, adoptar las medidas necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA. Como advirtió Kokott, esta conclusión del TJUE confirma que el art. 273 permite adoptar medidas dirigidas a personas que no son sujetos pasivos del IVA, como parecía deducirse de jurisprudencia previa del TJUE.

A continuación, el TJUE argumenta que un “obligado al pago” no puede considerarse un “sujeto pasivo” en el sentido del art. 193 de la Directiva IVA, ni tampoco un supuesto de inversión del sujeto pasivo, como el previsto para una situación concursal en el art. 199.1.g) de la Directiva IVA. Según el TJUE, el agente judicial no “incide” (*sic*) en ninguna facultad ni obligación del sujeto pasivo y se limita a velar por que el importe del IVA correspondiente a una operación similar se abone a la Administración tributaria. Asimismo, continúa el TJUE, la norma polaca no prevé que el agente judicial esté obligado al pago del IVA de manera solidaria junto con el sujeto pasivo, y tampoco es un representante fiscal en el sentido del art. 204 de la Directiva.

En nuestra opinión, falta un mayor razonamiento del TJUE y, por supuesto, más claridad. El TJUE parece decir que el agente judicial no está realizando el hecho imponible de entrega de bienes o prestaciones de servicios, según lo previsto en el art. 193 de la Directiva. En el lenguaje de nuestra LGT, diríamos que el agente judicial no es un sujeto pasivo a título de contribuyente, y por eso, la legislación polaca no se opone a esos artículos 9, 193 y 199.1.g) de la Directiva, que se refieren precisamente a los sujetos pasivos.

Respecto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE hace unas interesantes observaciones sobre derivación de responsabilidad y principio de proporcionalidad. El TJUE conecta, sin citarla, con la jurisprudencia establecida en el asunto *FTI* (núm. 134 *REDF*), donde ya señaló que una presunción que impide o que hace excesivamente difícil la prueba en contrario provoca *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva, que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. En el caso que ahora reseñamos, el TJUE desarrolla esa jurisprudencia y declara que no es

proporcionada una normativa que responsabiliza a un agente judicial de un comportamiento que no le es imputable personalmente. Según el TJUE, el agente tendría que disponer de medios legales para cumplir su función, sin que su responsabilidad dependa de elementos sobre los que no tiene influencia alguna, incluidas las acciones u omisiones imputables a terceros. El TJUE remite a la apreciación del juez nacional si concurren o no estas circunstancias en este caso.

La argumentación del TJUE tiene una indudable trascendencia, puesto que allí donde la norma nacional establezca una responsabilidad basada exclusivamente en factores objetivos, sin elemento intencional alguno, podría no soportar el test de proporcionalidad, y ser declarada contraria al Derecho de la UE, ya se establezca esa responsabilidad en la normativa específica del IVA o con carácter general¹.

Por último, el TJUE se pronuncia sobre el derecho a deducir del agente judicial en relación al principio de neutralidad. Para el TJUE no se vulnera el Derecho de la UE, puesto que, conforme a los arts. 206, 250 y 252 de la Directiva IVA, corresponde al sujeto pasivo presentar la declaración en la que consten tanto el IVA devengado como el IVA soportado deducible y, por tanto, es el sujeto pasivo quien dispone del derecho a deducir. Como señalamos antes, el TJUE no considera que el agente judicial sea un sujeto pasivo por lo que no tiene derecho de deducción. En caso de que resulte un ingreso superior, el TJUE recuerda que el sujeto pasivo puede obtener de la Administración tributaria la devolución de lo pagado en exceso. Sin embargo, el TJUE no se pronuncia sobre qué es lo que ocurre en las relaciones tributarias entre el sujeto pasivo y el agente judicial que actúa como intermediario y como responsable, con lo que queda la duda de si el principio de neutralidad obliga a que el responsable disponga de una acción de regreso frente al sujeto pasivo, ya sea en el ámbito civil (como señala nuestro art. 41.6 LGT) o incluso en el ámbito tributario (por ejemplo, en vía económico-administrativa).

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229.

Materias tratadas: IVA – arrendamiento de bienes inmuebles – suministros de fuentes de energía y

¹ Vid. a este respecto Martín Jiménez, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (hacia una configuración*

eliminación de residuos – consideración del arrendador como prestador – consideración como prestación única.

Hechos: El TJUE responde a dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo Administrativo de Polonia en relación a un litigio entre el Ministerio de Hacienda y la Oficina de Varsovia del Organismo de Inmuebles del Ejército. Esta Oficina es una entidad pública que se encarga de arrendar los inmuebles del Estado que le han sido confiados. Al hacerlo, además de cobrar el alquiler, refactura a los arrendatarios los gastos correspondientes a los servicios de suministro de electricidad, calefacción y agua, así como la eliminación de residuos. Como consecuencia de un incremento de los tipos de IVA, esta entidad solicitó un dictamen al Ministerio sobre el régimen tributario aplicable. El Ministerio consideró que el método de liquidación del IVA que empleaba la Oficina era incorrecto, pues todos los servicios prestados, incluidos los suministros y la eliminación de residuos, debían considerarse como una única prestación, la de arrendamiento, y aplicar, por tanto, un único tipo impositivo. Esta interpretación tenía consecuencias prácticas importantes, pues suponía aplicar el tipo general a todos los servicios, incluso a aquellas prestaciones, como el suministro de agua, para las que la ley nacional prevé un tipo reducido. La Oficina recurrió judicialmente el dictamen hasta llegar en casación al Tribunal Supremo, que planteó dos cuestiones prejudiciales al TJUE: 1) si los arts. 14.1, 15.1 y 24.1 de la Directiva IVA, que se refieren a los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios, deben interpretarse en el sentido de que los servicios de suministro de electricidad, calefacción y agua, así como de eliminación de residuos, son realizados por el arrendador, cuando este es parte de los respectivos contratos con los prestadores y simplemente se limita a repercutir los costes al arrendatario; y 2) si en una situación como la descrita existe, a efectos de IVA, una única prestación o, por el contrario, varias prestaciones separadas e independientes que deben apreciarse de forma distinta.

Decisión del Tribunal: En relación con la primera pregunta, el TJUE trata de distanciarse del asunto *Auto Lease Holland*, C-185/01, en el que analizó un contrato de leasing de vehículos en el que se permitía al arrendatario abastecerlo de carburante en nombre y por cuenta del arrendador. En ese asunto, el TJUE consideró que el arrendador no efectuaba una entrega de carburante al arrendador. El TJUE subraya que el arrendatario podía elegir libremente la calidad y la cantidad, así como el

momento de la compra. No había, en realidad, un contrato de entrega de carburante, sino de financiación de la compra de carburante. En cambio, en este caso, la Oficina pública adquiere las prestaciones de terceros especializados, sin intervención del arrendatario, aunque sea éste quien realmente utiliza esas prestaciones. En consecuencia, el TJUE concluye que debe considerarse que es la Oficina pública la que efectúa las prestaciones de suministro y eliminación de residuos a favor del arrendatario.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE repasa su jurisprudencia sobre la existencia de una o varias prestaciones (entre otros, asuntos *RLRE Tellmer Property*, núm. 144 *REDF*; *Field Fisher Waterhouse*, núm. 157 *REDF*; *BGZ Leasing*, núm. 158 *REDF*) y, de manera bastante clarificadora, la aplica a los casos de arrendamientos que se acompañan de otros servicios, distinguiendo dos posibles situaciones. En primer lugar, puede ocurrir que el arrendatario tenga la facultad de elegir a sus prestatarios o las modalidades de uso de los bienes o servicios en cuestión. En estos casos, en principio, las prestaciones serían diferentes del arrendamiento, en especial, si el arrendatario puede decidir sobre sus consumos de agua, electricidad o calefacción, lo que puede comprobarse con contadores individuales y facturarse en función de dichos consumos. En segundo lugar, puede suceder que ni siquiera el propietario disponga de la facultad de elegir, libremente y con independencia de los otros propietarios, a los proveedores de bienes y servicios, ni las modalidades de dichos bienes o servicios que acompañan al arrendamiento. En ese caso, las prestaciones resultarán, en general, indisociables del arrendamiento, y podrá considerarse como un todo único, y por ello, una única prestación de arrendamiento. Sería el caso, por ejemplo, de que el propietario de una parte de un edificio de viviendas esté obligado a usar los servicios acordados por la comunidad de propietarios y tenga que pagar una cuota por los gastos comunes de esos servicios, que luego repercute al arrendatario. En definitiva, del razonamiento del TJUE se deduce que lo determinante será la facultad de elección del arrendatario respecto de los proveedores de servicios, así como la libertad de consumo de estos servicios. Corresponde al juez nacional valorar estas circunstancias.

En España, la DGT ha considerado en el caso del alquiler de una parcela de camping, junto con la prestación de servicios adicionales, como el suministro de energía eléctrica, y cuyo consumo se mide mediante un contador existente en dicha parcela, que existe una sola prestación, puesto que el suministro eléctrico constituye un servicio accesorio del principal, y por tanto, sometido al mismo tipo de gravamen que el servicio principal (Res. DGT de 01-04-2013, núm. V1038-13). La DGT basa su

respuesta en jurisprudencia previa del TJUE. Sin embargo, con arreglo a lo señalado en esta sentencia, la interpretación de la DGT tendrá que ser más matizada en el futuro, prestando mayor atención a las circunstancias concurrentes, pues el hecho de que exista un contador que controle el consumo, podría servir para justificar la existencia de una prestación de servicios independiente.

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 23 de abril de 2015, Prodeco, C-16/14, EU:C:2015:265.

Materias tratadas: IVA – base imponible – autoconsumo interno de bienes – aplicación de las reglas de contraprestación total, precio de compra, precio de compra de bienes similares y precio de coste.

Hechos: La sociedad belga Prodeco encargó la construcción de un edificio de oficinas para su posterior venta. El edificio se contabilizó como existencia y en el valor del activo se incluyeron los intereses intercalares (los satisfechos antes de su entrega). Sin embargo, el edificio tardó cinco años en venderse y durante ese tiempo fue arrendado por la sociedad parcialmente. La sociedad no declaró el autoconsumo interno que se había producido a efectos del IVA, como consecuencia de utilizar una existencia como bien de inversión. Esta irregularidad fue descubierta en un control realizado por la administración tributaria belga. Prodeco pagó el IVA que se había deducido incorrectamente, pero se negó a pagar la parte del IVA calculado como consecuencia de incluir los intereses intercalares en la base imponible.

Tras varias instancias judiciales, la controversia llegó al Tribunal de Apelación de Gante. Este Tribunal, a la vista de lo dispuesto en el art. 11 de la Sexta Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, tenía algunas dudas sobre si computar o no los intereses en la base imponible en un supuesto de autoconsumo como el descrito, y si tales intereses se incluyen en el “precio de coste” al que se refiere el art. 11.A.1.b) y/o en los “gastos accesorios” del art. 11.A.2 de la Sexta Directiva IVA. Decidió, por tanto, plantear una cuestión prejudicial al TJUE.

Para una mayor claridad del asunto, recordemos que el art. 11.A.1.a) de la Sexta Directiva (actualmente, art. 73 de la Directiva IVA) determina que, con carácter general, la base imponible del IVA estará constituida por la totalidad de la contraprestación que se obtenga en la operación, si bien los apartados segundo y tercero del art. 11 excluyen e incluyen algunos conceptos. Por otro lado, el art. 11.A.1.b) de la Sexta Directiva (actualmente, art. 74 de la Directiva IVA), señala que para los

supuestos de autoconsumo de bienes, la base imponible será el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación recogiendo su jurisprudencia previa sobre las reglas de determinación de la base imponible. Así, recuerda que la regla general es el criterio de la totalidad de la contraprestación obtenida. Las previsiones referidas al autoconsumo constituyen, pues, excepciones a esa norma general. El TJUE aclara que en las operaciones de autoconsumo se produce una asimilación a una entrega de bienes a título oneroso, pero en tales casos el sujeto pasivo no obtiene una contraprestación real que pueda servir de base imponible para el cálculo del IVA, por lo que resulta inaplicable la regla general. Si el sujeto pasivo ha comprado los bienes que autoconsume, la base imponible será el precio de compra de tales bienes, entendiendo por tal el valor residual de los bienes en el momento de su destino o afectación. Si no ha habido compra por parte del sujeto pasivo, puede utilizarse el criterio del precio de compra de bienes similares. En último lugar, sólo a falta de precio de compra de los bienes o de bienes similares, se aplica la regla de que la base imponible estará constituida por el precio de coste.

En el caso controvertido en el litigio principal, se ha producido la afectación de un inmueble que no fue comprado por el sujeto pasivo, sino que éste encargó construir. Ahora bien, como existen bienes similares en el mercado, el juez nacional puede aplicar la regla del precio de compra de bienes similares en el momento de la afectación, sin tener que acudir al criterio subsidiario del precio de coste. Por tanto, el TJUE concluye que la cuestión de si los intereses intercalares se incluyen o no en el precio de coste carece de relevancia. El juez nacional no tiene que examinar en detalle los elementos de valor que han dado lugar al precio. En cambio, el juez nacional sí debe tener en cuenta las características esenciales de los inmuebles similares cuyo precio de compra se toma como referencia, tales como la situación y la dimensión.

La sentencia, aunque no incluye jurisprudencia novedosa, tiene interés porque aclara el orden de preferencia para aplicar los distintos criterios de determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo. En cuanto al derecho español, la aplicación del criterio del precio de coste, según el art. 79.Tres LIVA, no depende de si el sujeto pasivo ha obtenido los bienes en una compra anterior o de la existencia de bienes similares, sino del hecho de que los bienes entregados se hubiesen sometido

a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta. Esto puede originar que en determinados casos se altere el orden de los criterios de determinación de la base imponible según la jurisprudencia que acabamos de comentar lo que puede resultar contrario a la Directiva IVA.

5.5. Otras sentencias reseñadas de forma breve.

La **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164**, resuelve una cuestión prejudicial, planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania), sobre la exención prevista en el art. 132.1.g) de la Directiva IVA, para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que un Estado miembro reconozca su carácter social. En el caso concreto, las autoridades tributarias alemanas discutían la aplicación de esa exención a una empresa de trabajo temporal que cedía cuidadores empleados por ella a centros de atención continuada o ambulatoria. Conforme a jurisprudencia reiterada, el TJUE señaló que los Estados disponen de un margen de apreciación para determinar qué organismos tienen el reconocimiento de carácter social, para lo que deben tomar en consideración diversos elementos. En este caso, las empresas de trabajo temporal no tienen directamente ese reconocimiento según la legislación alemana. En cuanto a si tal reconocimiento lo pueden tener los empleados que trabajan como cuidadores de las personas dependientes, el TJUE niega esa posibilidad, porque no son sujetos pasivos del impuesto, en el sentido del art. 9 de la Directiva, sino trabajadores asalariados cuyas prestaciones de servicios no están sujetas al IVA, según resulta del art. 10 de la Directiva. Las únicas prestaciones pertinentes son pues las realizadas por la empresa de trabajo temporal. Desde esta perspectiva, el TJUE señala que tal empresa puede encajar en el concepto de “organismo”, ya que es un término lo suficientemente amplio para comprender entidades privadas con ánimo de lucro. Sin embargo, la actividad de puesta a disposición de trabajadores, realizada por la empresa, no se incluye en la expresión “de carácter social”, pues no constituye una prestación de servicios de interés general realizada en el sector social. A este respecto, carece de relevancia que los trabajadores sean cuidadores o se pongan a disposición de centros de atención. En cuanto al impacto de esta sentencia sobre el derecho español, advertimos que nuevamente el TJUE deja claro que el concepto de “organismo de carácter social” de la Directiva IVA comprende entidades privadas con fines lucrativos, por lo que la restricción incluida en el art. 20.Tres.1º LIVA puede resultar contraria al Derecho de la UE (véase el asunto *Kingcrest* y el comentario publicado en el núm. 130 *REDF*, así

como las resoluciones de la DGT, entre las últimas, la Res. DGT de 27-11-2014, V3183-14).

La **Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 21 de abril de 2015, Comisión/Suecia, C-114/14, EU:C:2015:249**, declara que Suecia incumple los arts. 132.1.a) y 135.1.h) de la Directiva IVA, que se refieren a la exención de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorios realizadas por los servicios públicos postales. El TJUE reitera el criterio establecido en la sentencia *TNT Post* (núm. 144 *REDF*). La expresión “servicio público postal” debe interpretarse en el sentido que hace referencia a los operadores, públicos o privados, que se comprometen a prestar en un Estado miembro la totalidad o parte del “servicio postal universal”. Por tanto, en aquellos Estados en los que el servicio postal está liberalizado, como es el caso de Suecia, la exención debe aplicarse a los operadores privados que presten el servicio postal universal. En nuestro país, el art. 20.Uno.1º LIVA recoge ya esta interpretación del TJUE, tras las reformas realizadas por la Ley 23/2005 y la Ley 39/2010.

La **Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 23 de abril de 2015, GST – Sarviz AG Alemania, C-111/14, EU:C:2015:267**, resuelve una controversia análoga a la planteada en el asunto *Rusedespred* (núm. 159 *REDF*). A raíz de una incorrecta aplicación de la normativa del IVA, resulta que la Administración búlgara percibe el impuesto tanto del prestador como del destinatario de los servicios, sin posibilidad de regularización, lo que se considera contrario al principio de neutralidad. Para mayor claridad, exponemos brevemente los hechos. La sociedad alemana GST–Sarviz prestó servicios de asistencia técnica a la sociedad búlgara GST–Skafolding. Considerando que la sociedad alemana no disponía de un establecimiento permanente en Bulgaria se aplicó la regla de inversión del sujeto pasivo y la sociedad búlgara ingresó el IVA correspondiente. Posteriormente, en un procedimiento de comprobación, las autoridades búlgaras consideraron que la sociedad alemana sí tenía un establecimiento permanente en Bulgaria. En consecuencia, denegó a la sociedad búlgara el derecho a deducir el IVA soportado y, además, exigió el pago del IVA a la sociedad alemana, IVA que efectivamente abonó. Aplicando el derecho tributario búlgaro, al existir una liquidación administrativa, por la comprobación realizada, la sociedad alemana ya no podía regularizar las facturas, por lo que no podía exigir el IVA abonado a la sociedad búlgara. La sociedad alemana solicitó entonces la devolución del IVA, pero la administración búlgara rechazó la solicitud. La controversia llegó hasta el Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo de Bulgaria. Este Tribunal planteó diversas cuestiones prejudiciales al TJUE sobre cómo debía interpretarse el principio de neutralidad fiscal en este caso. El TJUE recuerda que ha declarado reiteradamente la importancia

de observar el principio de neutralidad fiscal para evitar que el IVA se convierta en una carga para el empresario, y para ello, los Estados deben adoptar las medidas que sean necesarias para corregir un impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe y se haya eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Estas medidas nacionales deben ser proporcionadas y no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos. Asimismo, el TJUE señala que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al que resulte de aplicar un gravamen proporcional al precio de los bienes o servicios. Por tanto, el TJUE concluye que, en un caso como el descrito, denegar la devolución a la sociedad alemana supone que sea el prestador y no el destinatario del servicio el que soporte la carga fiscal del IVA y que, además, la Administración perciba un importe superior al que el prestador habría repercutido al destinatario del servicio. En definitiva, la denegación de la devolución implica la violación del principio de neutralidad fiscal.

La **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 30 de abril de 2015, *SMK kft*, C-97/14, EU:C:2015:290**, resuelve una cuestión prejudicial planteada por un tribunal húngaro sobre la localización de una prestación de servicios consistente en trabajos sobre bienes muebles corporales. En este caso, una sociedad húngara prestaba un servicio de ensamblaje de mandos a distancia a una sociedad inglesa. Los productos acabados no se transportaban inmediatamente, tras su ensamblaje, sino que sólo se expedían fuera de Hungría tras la reventa realizada por la sociedad inglesa. El razonamiento del TJUE en esta sentencia tiene un interés menor, puesto que se refiere a la normativa en vigor antes del 1 de enero de 2010. Esta normativa establecía que esos servicios se localizaban en el lugar donde se ejecutaran materialmente las prestaciones. No obstante, por excepción, si los bienes se expedían fuera del territorio del Estado donde se ejecutaban materialmente las prestaciones y, además, el destinatario de las prestaciones tenía un NIF-IVA atribuido por un Estado miembro distinto de aquel donde se prestaban materialmente los servicios, el servicio se localizaba en el Estado que haya atribuido ese NIF-IVA. Pues bien, en este caso, el TJUE aclara que el requisito del transporte debía cumplirse en el marco de la operación relativa a los trabajos sobre los bienes muebles, antes de que se produjera otra operación sobre los mismos sujeta a IVA. Por tanto, el transporte debía producirse antes de la reventa. Actualmente, ya no se aplica esa regla de localización, sino que, con carácter general, el art. 44 de la Directiva IVA localiza los servicios en sede del destinatario, siempre que se presten a un sujeto pasivo que actúe como tal (esquema “business-to-business” o B2B).

6. IMPUESTOS ESPECIALES (a cargo de Alejandro García Heredia)

6.1. STJUE (Sala Sexta) de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142.

Materias tratadas: Imposición de mercancías de contrabando – Mercancías puestas a consumo en un Estado miembro y transportadas a través de otro Estado miembro – Determinación del Estado miembro competente para exigir el pago de los impuestos especiales – Artículos 7 y 9 Directiva 92/12/CEE.

Hechos: El Sr. Prankl transportó en un camión cigarrillos de contrabando desde Hungría hasta Reino Unido. Los cigarrillos fueron transportados por el Sr. Prankl a través de varios países, entre otros, Austria, hasta llegar a su destino final en Reino Unido, donde fueron aprehendidos por las autoridades británicas. El litigio se suscita en Austria ya que las autoridades exigieron al Sr. Prankl el impuesto sobre el tabaco basándose en que éste había recibido los cigarrillos y los había introducido en Austria. Por su parte, el Sr. Prankl alegaba que él era un mero intermediario que había sido captado por una red organizada de contrabando para transportar los cigarrillos de Hungría a Reino Unido, pasando por Austria. Según él, ocupa un puesto de subalterno en la jerarquía de la organización para la que había efectuado exclusivamente operaciones de transporte, sin llegar a conocer ni la cantidad de cigarrillos que llevaba ni los circuitos de distribución de éstos. En otras palabras, era un simple conductor o transportista que no tenía ningún poder de disposición sobre los cigarrillos. Por su parte, las autoridades austríacas consideraban que, si bien el Sr. Prankl no fue el adquirente de los cigarrillos, era conocedor de las irregularidades de los transportes, por los que fue incluso retribuido. Además, el Sr. Prankl era la persona que tuvo por primera vez los cigarrillos en el territorio austríaco con fines comerciales.

La legislación austríaca que regula los impuestos sobre el tabaco establece lo siguiente respecto al devengo y la determinación del deudor en aquellos casos en que se introducen en Austria labores del tabaco que son puestas a consumo en otro Estado miembro. El devengo se produce en el momento en que se posean o utilicen las mercancías con fines comerciales, por primera vez, en el territorio fiscal nacional y el deudor es la persona que posee o utilice tales mercancías. El tribunal remitente considera que la interpretación que se hace de la legislación nacional, en cuya virtud el impuesto ha de percibirse en cada uno de los Estados miembros de tránsito, se contradice con el principio de

imposición en destino que establece la Directiva, según el cual, los productos que se poseen con fines comerciales deben gravarse en el Estado miembro de destino (artículo 7). Por otro lado, la Directiva también indica que los impuestos especiales se devengan cuando los productos son puestos a consumo en un Estado miembro y detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, en cuyo caso, el impuesto debe pagarse en el Estado miembro en el que se hallen los productos y está obligado al pago del mismo el tenedor de éstos (artículo 9.1). En este caso, los productos han sido puestos a consumo (ilícitamente) en un Estado miembro distinto de aquél del que llevaban ya las marcas fiscales. Por ello, se pregunta al TJUE si los Estados miembros de tránsito están autorizados para exigir impuestos especiales por mercancías de contrabando que circulan con destino a otro Estado miembro, en cuyo territorio son descubiertas por las autoridades competentes. Y, en ese caso, si los impuestos especiales pueden exigirse al conductor del camión que efectúa el transporte por ser la persona que posee dichas mercancías con fines comerciales en el territorio del Estado miembro de tránsito.

Decisión del Tribunal: El presente asunto pone de manifiesto la necesidad de determinar el Estado miembro competente para exigir el pago de impuestos especiales en el caso de mercancías de contrabando. La cuestión esencial es si la competencia reside en el Estado miembro de destino, donde las mercancías son puestas a consumo y descubiertas por las autoridades competentes, o en el Estado miembro de tránsito, por donde las mercancías han circulado con fines comerciales. El TJUE resuelve el presente asunto con base en una consolidada jurisprudencia sobre la regla de imposición en destino y su aplicación en casos de contrabando, a la que ya nos hemos referido en otros números de la Revista (*Danks Transport og Logistik*, C-230/08, *REDF* núm. 147 y *Febetra*, C-333/11, *REDF* núm. 155). El criterio del TJUE es distinguir si las mercancías son o no detentadas con fines comerciales. Cuando los productos son introducidos irregularmente en el territorio de la Unión y detentados con fines comerciales, son competentes para recaudar los impuestos especiales las autoridades del Estado miembro en que son descubiertos los productos. Sin embargo, cuando los productos no se detentan con fines comerciales, son competentes las autoridades del Estado miembro de partida o de los Estados miembros de tránsito, incluso si los productos de contrabando son descubiertos posteriormente por las autoridades de otro Estado miembro.

Aplicando esta doctrina al presente caso, el TJUE considera que las autoridades austríacas no son competentes para exigir el pago de los impuestos especiales ya que las mercancías de contrabando poseídas con fines comerciales fueron descubiertas en el Reino Unido. El TJUE también distingue

aquellas situaciones en las que, a fin de evitar fraudes y abusos, se puede justificar un doble gravamen en origen y en destino. Así sucedió por ejemplo en la sentencia *BATIG* en la que se planteó la salida ilícita del régimen suspensivo debido al robo de productos. En ese caso los productos dieron lugar al pago de impuestos especialmente simultáneamente en el Estado miembro en que habían sido puestos a consumo y en aquél en que estaban destinados a ser consumidos. El TJUE considera que esta situación es sustancialmente distinta de la que se plantea en el presente asunto, en el que el doble gravamen no puede justificarse para prevenir abusos, ya que las mercancías no han desaparecido y, además, consta que han sido entregadas y puestas a consumo en el Estado miembro de destino.

Por otro lado, el TJUE tampoco considera que resulte aplicable al presente caso el artículo 9.1 de la Directiva. Recordemos que este precepto establece que los impuestos especiales se devengan cuando los productos son puestos a consumo en un Estado miembro y detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, en cuyo caso, deberá pagarse el impuesto en el Estado miembro en el que se hallen los productos y estará obligado al pago del mismo el tenedor de éstos. El TJUE no considera aplicable esta disposición ya que en el presente caso el impuesto especial se ha devengado en el Estado miembro de destino en el que los productos controvertidos han sido efectivamente puestos a consumo, por lo que la recaudación del impuesto especial en otro o incluso en varios Estados miembros no resulta necesaria para prevenir fraudes o abusos. En consecuencia, el TJUE concluye que los Estados miembros de tránsito no están autorizados para exigir, simultáneamente con el Estado miembro de destino, el pago de impuestos especiales cuando las mercancías son introducidas clandestinamente en la Unión y transportadas con fines comerciales a otro Estado miembro, en cuyo territorio son descubiertas por las autoridades competentes. En tales casos, las autoridades competentes son las del Estado miembro de destino en el que las mercancías han sido descubiertas. Además, no es posible justificar un doble gravamen por parte de los Estados miembros de tránsito con el argumento de la prevención de posibles fraudes o abusos, ya que existe constancia de que las mercancías han sido entregadas y puestas a consumo en otro Estado miembro.

6.2. STJUE (Sala Tercera) de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149.

Materias tratadas: Facultad de los Estados miembros para establecer otros gravámenes indirectos sobre productos ya sujetos a impuestos especiales - Combustible líquido sujeto a impuestos especiales – Concepto de fin específico – Artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE.

Hechos: El litigio se plantea en relación con un impuesto municipal, exigido en Estonia, sobre las ventas minoristas de combustible líquido cuya recaudación está destinada a financiar la red de transporte público del municipio (Ayuntamiento de Tallin). El impuesto controvertido presenta unas características muy similares al derogado impuesto español sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) que dio lugar a la sentencia *Jordi Besora* a la que luego nos referiremos. El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, relativa al régimen general de los impuestos especiales (en adelante, la Directiva). Este precepto permite que los Estados miembros puedan mantener o establecer otros gravámenes indirectos sobre productos que ya están sujetos a impuestos especiales armonizados. Uno de los requisitos que exige la Directiva para esta clase de gravámenes es que tengan un fin específico, por lo que se plantea si el impuesto municipal sobre el combustible líquido persigue esta finalidad.

Las autoridades nacionales alegan que el impuesto sobre las ventas minoristas se recauda con un fin concreto, como es el fomento del transporte público y la consiguiente reducción de la densidad del tráfico rodado y su impacto negativo sobre el medio ambiente. Además, el Ayuntamiento destina la totalidad de los ingresos procedentes del impuesto al funcionamiento del servicio de transporte público. Todos estos argumentos son utilizados por las autoridades competentes para justificar la finalidad específica del mencionado impuesto. Sin embargo, el tribunal remitente de la cuestión alberga dudas sobre el fin específico que persigue el impuesto, dado que el servicio de transporte público es un servicio que, en virtud de la ley, debe prestar obligatoriamente la corporación local y cuya financiación está garantizada aunque no se recaude dicho impuesto. El TJUE debe por tanto analizar la facultad de los Estados miembros de gravar con otros impuestos indirectos productos que ya están sujetos a impuestos especiales y, en particular, el requisito de la finalidad específica que exige al respecto el artículo 1.2 de la Directiva.

Decisión del Tribunal: El TJUE resuelve la cuestión planteada recordando la doctrina recaída en el asunto del transportista catalán *Jordi Besora* (C-82/12, REDF núm. 163) en el que se declaró la incompatibilidad con el Derecho de la UE del ya derogado IVMDH, conocido popularmente como céntimo sanitario. El TJUE vuelve a incidir en la finalidad específica que deben tener esta clase de gravámenes en el marco del artículo 1.2 de la Directiva de impuestos especiales. El TJUE reproduce expresamente los mismos argumentos de la sentencia *Jordi Besora* y concluye que el fin específico invocado (funcionamiento del transporte público municipal) no puede distinguirse de un fin

exclusivamente presupuestario ni se encuentra afecto de manera directa a fines medioambientales o de salud pública. El TJUE declara que el impuesto municipal controvertido no ha sido concebido, en lo que respecta a su estructura, para disuadir a los contribuyentes de utilizar tales combustibles o inducirles a comportamientos menos nocivos para el medio ambiente o la salud pública. En este punto, es importante precisar que la mera afectación de los rendimientos de un impuesto a la financiación de las competencias que tiene atribuidas un ente público, no es requisito suficiente para entender que exista un fin específico.

Con ello, se consolida una importante línea jurisprudencial sobre los requisitos que deben reunir esta clase gravámenes suplementarios. Esto implica que cuando un Estado miembro solicite al TJUE una limitación en el tiempo de los efectos de este tipo de sentencias, no podrán admitirse argumentos como la buena fe o la incertidumbre sobre el alcance de las disposiciones de la Unión pertinentes. De hecho, tales argumentos ya fueron desestimados por el TJUE en *Jordi Besora* al existir un precedente (*EKW y Wein & Co.*, C-437/97), por lo que menos aún podrían sostenerse en el estado actual de desarrollo en el que se encuentra esta jurisprudencia. Por otra parte, debemos señalar que, si bien estos gravámenes no están propiamente armonizados, el hecho de que la Directiva exija el cumplimiento de ciertos requisitos y el TJUE se haya pronunciado sobre ellos en reiteradas ocasiones, conlleva un avance considerable en el grado de armonización de los mismos. En consecuencia, la presente doctrina del TJUE debe ser tenida muy en cuenta a la hora de crear nuevas figuras impositivas vinculadas a una pretendida finalidad específica, a fin de evitar en el futuro una sentencia condenatoria, como la que tuvo lugar en *Jordi Besora* con el céntimo sanitario o la que ha recaído en el presente asunto *Statoil Fuel & Retail*.

Por último, a modo de referencia normativa y jurisprudencial, debemos recordar que los gravámenes indirectos con finalidad específica no son los únicos impuestos no armonizados que pueden establecer los Estados miembros (artículos 3 de la Directiva 92/12/CEE y 1 de la actual Directiva 2008/118/CEE). Como resultado de la variedad de exacciones sobre el consumo y la dificultad de coordinarlas, la armonización de los impuestos especiales se ha llevado a cabo permitiendo que existan varios gravámenes indirectos no armonizados. Este tipo de gravámenes se pueden clasificar en dos grupos. Por un lado, los gravámenes indirectos sobre productos sujetos a impuestos especiales, para los que se exige una finalidad específica y el respeto de las normas impositivas de los impuestos

especiales o el IVA (*Jordi Besora* o *Statoil Fuel & Retail*). Y, por otro, un grupo de gravámenes indirectos que pueden recaer sobre a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales y b) prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, pudiendo estar relacionadas con productos sujetos a impuestos especiales. La única condición que el Derecho de la UE impone a este segundo grupo de gravámenes es que no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras. El TJUE siempre ha tenido en cuenta esta diferencia entre ambos grupos de gravámenes a fin de determinar la adecuación de los mismos al Derecho de la UE y ha señalado que los requisitos estrictos a los que están sometidos los otros gravámenes indirectos (como fue el caso del *IVMDH*) no se aplican al segundo grupo, a los que solamente se exige que no generen trámites en relación con el cruce de fronteras (*Hermann*, C-491/03).

7. ARANCELES ADUANEROS: SENTENCIAS RESEÑADAS DE FORMA MÁS BREVE (a cargo de Alejandro García Heredia)

En este período se han dictado varias sentencias en materia arancelaria que reiteran una consolidada jurisprudencia sobre la condonación de la deuda aduanera. En particular, estas sentencias analizan la causa de condonación relativa al error de las autoridades competentes y la cláusula general de equidad (artículos 220.2 b) y 239 CAC –actualmente artículos 129 y 120 CAU-) ². En este sentido, la **STJUE (Sala Sexta) de 26 de marzo de 2015, *Wünsche Handelsgesellschaft International/Comisión*, C-7/14 P, EU:C:2015:205**, confirma el criterio del TGUE (T-147/12, *REDF* núm. 161) y señala que no concurren los requisitos que exige el CAC para condonar una deuda aduanera debido a un error de las autoridades o por razones de equidad. El TJUE ha ido precisando los requisitos que deben concurrir para apreciar la condonación debida a un error de las autoridades competentes, señalando que el deudor tiene derecho a que no se efectúe la recaudación a posteriori siempre que se cumplan tres requisitos cumulativos. Primero, que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las autoridades competentes. Segundo, que el error cometido por éstas sea de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un sujeto pasivo de buena fe. Y, tercero, que el sujeto pasivo haya observado todas las disposiciones vigentes en relación con su declaración en

² Para un estudio de estas causas de condonación nos remitimos a García Heredia, A., “La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17/2014.

aduana. Cuando concurren estos tres requisitos el deudor tiene derecho a que no se proceda a la recaudación de los impuestos aduaneros.

En cuanto a la cláusula general de equidad, el TJUE viene exigiendo que se cumplan dos requisitos: la existencia de una situación especial y la inexistencia de negligencia manifiesta o intento de fraude (*Söhl & Söhlke*, C-48/98 o *C.A.S./Comisión*, C-204/07). Además, ambas causas de condonación (error de las autoridades y equidad) son objeto de una interpretación conjunta por parte del TJUE, ya que a fin de determinar si un operador ha demostrado negligencia grave en el sentido del artículo 239 CAC, se aplican por analogía los criterios utilizados en el contexto del artículo 220 CAC para comprobar si un agente económico diligente podría haber detectado un error de las autoridades aduaneras (*Wünsche*, T-147/12). En esta línea, la **STJUE (Sala Sexta) de 21 de mayo de 2015, *JAS/Comisión*, C-53/14 P, EU:C:2015:330**, resuelve el recurso de casación confirmando la sentencia del TGUE (T-573/11) y considerando, por tanto, que no concurre una situación especial en el sentido que viene dando el TJUE a esta disposición, esto es, que el deudor se encuentre en una situación excepcional en comparación con otros operadores que ejerzan la misma actividad y, que de no haber mediado tales circunstancias, el deudor no habría sufrido el perjuicio económico ocasionado por el pago de los derechos aduaneros. Por su parte, la **STGUE (Sala Sexta) de 16 de abril de 2015, *Schenker Customs Agency/Comisión*, T-576/11, EU:T:2015:206**, reitera también la doctrina sobre la condonación en situaciones especiales (equidad) y recuerda, en particular, que la confianza en la validez de certificados de origen que resultan ser falsos no constituye por sí misma una situación especial que pueda justificar la condonación de los derechos (*DSV Road/Comisión*, C-358/09). Por último, aunque sus fundamentos jurídicos son esencialmente de carácter procesal, debemos mencionar la **STGUE (Sala Sexta) de 12 de marzo de 2015, *Vestel Iberia/Comisión*, T-249/12 y T-269/12, EU:T:2015:150**, en la que se inadmite el recurso presentado por considerar que no existe un vínculo directo con la Decisión de la Comisión impugnada, ya que la misma, aunque se refería a una situación similar, tenía como destinataria otra entidad distinta de las demandantes.

8. IMPUESTOS QUE GRAVEN LA CONCENTRACIÓN DE CAPITALS: SENTENCIA RESEÑADA DE FORMA MÁS BREVE (a cargo de Alejandro García Heredia)

La **STJUE (Sala Segunda) de 22 de abril de 2015, *Drukarnia Multipress*, C-357/13**,

EU:C:2015:253, interpreta el concepto de “sociedad de capital” que figura en el artículo 2 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (en adelante, la Directiva). De acuerdo con este precepto, se consideran sociedades de capital aquellas que figuran como tales en el anexo I de la Directiva, en el que se incluyen expresamente determinadas categorías de sociedades de capital del Derecho nacional de los Estados miembros. Además, también se consideran sociedades de capital aquellas que cumplan determinados criterios utilizados habitualmente para caracterizar a este tipo de sociedades (artículo 2.1, letras b) y c) de la Directiva). Los hechos del presente caso se refieren a una sociedad polaca de responsabilidad limitada que se transforma en sociedad comanditaria por acciones. El TJUE, siguiendo las conclusiones del AG (Sr. Niilo Jääskinen), considera que una sociedad comanditaria por acciones del Derecho polaco debe ser calificada como sociedad de capital a efectos de la Directiva, aunque solo una parte de su capital y de sus miembros reúnan los requisitos establecidos en el citado artículo 2.1. El TJUE señala que la jurisprudencia aplicable a esta disposición es la misma que se ha dictado en relación con el precepto equivalente de la derogada Directiva 69/335, ya que ambas disposiciones tienen el mismo contenido. Así, por ejemplo, se insiste en que la Directiva siempre ha pretendido que el concepto de sociedad de capital incluya el mayor número posible de entidades, por lo que dicho concepto debe ser interpretado en sentido amplio.

Con ello, el TJUE extiende el concepto de sociedades de capital a estructuras de carácter híbrido, como las sociedades comanditarias por acciones, en las que solamente una parte de su capital o patrimonio puede ser negociado en bolsa o en las que solamente una parte de sus miembros tienen derecho a transmitir, sin previa autorización, su participación en la sociedad y son responsables de las deudas de ésta únicamente por el importe de su participación. En el caso español, las sociedades comanditarias por acciones están expresamente incluidas en el ámbito de la Directiva, junto con las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada (anexo I). El fallo del TJUE recuerda la necesidad de interpretar en sentido amplio el concepto de sociedad de capital a fin de lograr el objetivo armonizador que se persigue en el ámbito de los impuestos indirectos sobre concentración de capitales y que, en última instancia, pasa por suprimir el impuesto sobre aportaciones. No obstante, recordemos que la propia Directiva permite mantener este impuesto a los Estados miembros que no hayan renunciado a su percepción por dificultades presupuestarias, si bien, desde el momento en que un Estado miembro haya optado por renunciar al mismo no podrá volver a introducirlo en el futuro (*Ascendi Beiras Litoral e Alta*, C-377/13, *REDF* núm. 164). En el caso de España son varias las

operaciones societarias que han quedado excluidas de este gravamen desde el Real Decreto-Ley 13/2010 (constitución de sociedades, aumento de capital, aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y traslados a España de la sede de dirección efectiva o domicilio social que no estuviesen situados en otro Estado miembro), por lo que tales operaciones, realizadas a favor de sociedades de capital, no podrán volver a ser objeto de gravamen.

9. CANON POR COPIA PRIVADA

9.1. STJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, *Copydan Båndkopi*, C-463/12, EU:C:2015:144.

Materias tratadas: Canon por copia privada – Aplicación a las tarjetas de memoria de teléfonos móviles – Artículo 5.2, letra b), de la Directiva 2001/29/CE sobre armonización de los derechos de autor.

Hechos: El presente asunto se refiere a un litigio suscitado en Dinamarca entre Copydan (organismo autorizado para la percepción del canon por copia privada) y Nokia (entidad que comercializa teléfonos móviles y tarjetas de memoria a profesionales). El problema se plantea en relación con las obras protegidas por los derechos de autor que pueden almacenarse en las tarjetas de memoria de teléfonos móviles, que son diferentes de la propia memoria interna del teléfono móvil o tarjeta SIM. Copydan consideró que el régimen de la compensación equitativa previsto en la ley danesa debía aplicarse a las tarjetas de memoria de teléfonos móviles salvo que tuvieran una capacidad de almacenamiento extremadamente baja. Por ello, Copydan reclamó a Nokia el abono del canon por copia privada correspondiente a las tarjetas de memoria importadas entre 2004 y 2009. Nokia alegó que no procedía abonar el referido canon respecto de las reproducciones ilícitas ni respecto de aquellas que fueran autorizadas por los titulares de los derechos de autor (v. gr. descargas autorizadas de una obra protegida desde una tienda online). Según Nokia, el canon solamente debía abonarse por las reproducciones lícitas para uso privado que no hubieran sido autorizadas por los titulares de los derechos de autor. Así pues, dado que las tarjetas de memoria de teléfonos móviles raramente contenían tales copias, no cabría exigir un canon por las mismas. El tribunal danés que conocía del asunto decidió suspender el procedimiento y plantear varias cuestiones prejudiciales sobre la adecuación al Derecho de la Unión del canon por copia privada previsto en la normativa danesa. El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 5.2, letra b), de la Directiva 2001/29/CE de 22 de mayo, relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines en la sociedad de la información (en adelante, la Directiva). Esta norma indica que los Estados miembros

pueden establecer limitaciones al derecho de reproducción en relación con las reproducciones en cualquier soporte efectuadas por una persona física para uso privado, sin fines comerciales, siempre que los titulares de los derechos reciban una compensación equitativa.

Las cuestiones prejudiciales que resuelve el TJUE sobre la interpretación de este precepto son las siguientes. En primer lugar, si es posible establecer una compensación equitativa en relación con soportes multifuncionales (tarjetas de memoria de teléfonos móviles) con independencia de que la función principal de estos soportes sea o no la realización de copias para uso privado. En segundo lugar, si un Estado miembro puede establecer un canon que grave las referidas tarjetas y que, sin embargo, no se aplique a componentes destinados principalmente a almacenar copias para uso privado, tales como las memorias internas de los MP3. En tercer lugar, si el canon puede gravar a fabricantes e importadores que venden tarjetas a profesionales pero que desconocen si tales profesionales revenden posteriormente las tarjetas a otros profesionales o a particulares. En cuarto lugar, el TJUE analiza la interpretación que debe darse al considerando 35 de la Directiva, en el que se indica que determinadas situaciones, en las que el perjuicio causado al titular del derecho haya sido mínimo, no pueden dar lugar a una obligación de pago. En quinto lugar, el TJUE aborda qué efectos tiene sobre el canon la autorización dada por el titular de los derechos para utilizar con fines privados archivos que contienen obras protegidas. En sexto lugar, se analiza si la utilización de determinados dispositivos (DVDs, CDs, MP3 u ordenadores) puede afectar al canon que deba abonarse por las reproducciones realizadas desde tales dispositivos. En séptimo lugar, se analiza si el canon se puede exigir por reproducciones efectuadas a partir de fuentes ilícitas, tales como obras protegidas que se ponen a disposición del público sin autorización de los titulares de los derechos. Y, finalmente, el TJUE resuelve si el canon puede exigirse por reproducciones efectuadas por personas físicas a partir de dispositivos que pertenecen a un tercero.

Decisión del Tribunal: El TJUE resuelve las cuestiones planteadas con base en una importante jurisprudencia sobre el canon por copia privada (*Padawan*, C-467/08; *Amazon.com International Sales y otros*, C-521/12; *VG Wort y otros*, C-457/11 a C-460/11 y *ACI Adam y otros*, C-435/12, entre otras). En particular, debemos recordar que la sentencia *Padawan* ya ha sido objeto de un comentario detallado en otro número de la Revista (*REDF* núm. 149, pp. 332-337). Por ello, en esta reseña, resumiremos las principales conclusiones a las que llega el TJUE en el análisis de la compatibilidad de esta figura con el Derecho de la Unión. Así, en relación con la primera cuestión, el TJUE considera

que, en principio, es posible establecer un canon que grave soportes multifuncionales (tarjetas de memoria de teléfonos móviles) con independencia de que la función principal de éstos sea o no la realización de copias privadas. El único requisito que exige el TJUE es que una de las funciones que permitan estos soportes, aunque sea secundaria, sea la de realizar tales copias. Ahora bien, este planteamiento es objeto de una matización muy significativa, ya que el TJUE reconoce que la cuantía del canon puede variar en función del carácter principal o secundario de esta función, así como de la importancia relativa que tenga el soporte para realizar reproducciones. Por ello, el TJUE precisa que cuando el perjuicio causado a los titulares de los derechos sea mínimo, la puesta a disposición de dicha función podría no originar una obligación de pago.

En segundo lugar, el TJUE considera que es posible exigir el canon solamente respecto de las tarjetas de teléfonos móviles pero no respecto de otros componentes que se destinan principalmente al almacenamiento de copias privadas (memorias internas de reproductores MP3). No obstante, el TJUE puntualiza que, para ello, es necesario que ambos soportes no sean comparables o que exista una diferencia de trato justificada; cuestiones que deberá comprobar el órgano judicial remitente. En tercer lugar, el TJUE reconoce la compatibilidad del canon con el Derecho de la Unión, incluso, cuando las tarjetas sean objeto de reventa y no se conozca la condición de particular o profesional del destinatario final, si bien, en tales casos, deben cumplirse una serie de requisitos. Primero, que el establecimiento de tal régimen esté justificado por dificultades prácticas. Segundo, que se establezca una exención cuando se demuestre que las tarjetas se han revendido a profesionales con fines ajenos a la reproducción privada, sin que dicha exención pueda limitarse a los profesionales inscritos en la organización encargada de gestionar el canon. Y, tercero, que este sistema establezca un mecanismo efectivo de devolución en favor del adquirente final, previa solicitud del mismo ante la referida organización.

En cuarto lugar, el TJUE manifiesta que la Directiva permite a los Estados miembros establecer una exención del canon en determinados casos en los que el perjuicio causado a los titulares de derechos sea mínimo. La competencia para fijar el umbral de este perjuicio mínimo corresponde a los Estados miembros, que deberán respetar en todo caso el principio de igualdad de trato. En quinto lugar, el TJUE considera que no puede exigirse el canon por copia privada en aquellos casos en que un Estado miembro haya decidido excluir, del ámbito de aplicación material del artículo 5.2 de la Directiva, el derecho del titular a autorizar la reproducción privada de sus obras. En sexto lugar, el TJUE reconoce

que, si bien la aplicación de medidas tecnológicas (DVDs, CDs, MP3 u ordenadores) no puede afectar a la obligación de pagar el canon si puede incidir en la cuantía que deba abonarse por el mismo. En séptimo lugar, se indica que la Directiva no permite establecer un canon por reproducciones efectuadas a partir de fuentes ilícitas (obras protegidas que se ponen a disposición del público sin la autorización de los titulares de derechos). Y, por último, en octavo lugar, se confirma la posibilidad de exigir el canon cuando las reproducciones de las obras se realicen por personas físicas desde dispositivos que pertenezcan a un tercero.

Por otro lado, debemos referirnos en esta reseña a la STS de 6 de marzo de 2015, en la que se resuelve un asunto muy similar al de la STJUE que ahora comentamos. No en vano, el TS cita en sus fundamentos jurídicos la jurisprudencia del TJUE, especialmente la sentencia *Padawan*, aunque también se refiere a la presente sentencia *Copydan Båndkopi*, en la que se consolida la doctrina recaída anteriormente sobre esta materia. El caso planteado ante el TS tenía por objeto la demanda interpuesta por varias entidades de gestión colectiva de derechos (AGEDI, AIE y SGAE) ante la filial española de Nokia, por no abonar en 2008 la compensación equitativa por copia privada con motivo de la comercialización de teléfonos móviles y tarjetas de memoria. El TS considera que el perjuicio causado a los titulares de los derechos es mínimo y no debe dar lugar al pago de la compensación. El TS fundamenta esta conclusión en los estudios presentados, según los cuales, en el año 2008, el 96% de los teléfonos puestos en circulación en el mercado eran de gama media y baja, con escasa capacidad de almacenamiento, por lo que el perjuicio causado a los titulares de derechos debe considerarse mínimo.

Por el contrario, en relación con las tarjetas de memoria, el TS entiende que en 2008 tales tarjetas ya tenían una capacidad media más alta, por lo que el perjuicio causado a los titulares no puede considerarse como mínimo y, en consecuencia, las tarjetas sí deben quedar sujetas a la compensación. Por ello, el TS concluye que las tarjetas de memoria comercializadas por Nokia en 2008 quedan sujetas a la compensación equitativa, a diferencia de lo que sucede con los teléfonos móviles. En este sentido, es importante señalar que el TS precisa que la entidad del perjuicio debe medirse respecto de cada uno de los teléfonos o dispositivos sobre los que se pretenda aplicar el canon, y no en atención a la suma de todos los dispositivos comercializados por una misma empresa. Recordemos que en aquel momento estaba vigente la Orden PRE 1743/2008, en la que se establecía la relación de aparatos sujetos a la compensación en España y las cantidades asociadas a cada uno de ellos (anulada

actualmente por la SAN de 22 de marzo de 2011). El pago de la compensación debían abonarlo los fabricantes/importadores de equipos idóneos para realizar reproducciones con fines privados que actuaran como distribuidores comerciales en España (artículo 25 LPI). Posteriormente, la situación se modificó con el Real Decreto-ley 20/2011, en el que la carga de la compensación se llevó a los Presupuestos Generales del Estado.