

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

N. 183 REDF

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. Libertades fundamentales e impuestos directos** (*Jacob y Lennertz*). **3. Ayudas de Estado de carácter tributario:** 3.1. *Polonia / Comisión*. 3.2. Sentencias reseñadas de forma más breve (*A-Fonds; Chambre de Commerce et Industrie Métropolitaine Bretagne Oust y Unión des ports de France*). **4. Prohibición de impuestos indirectos discriminatorios** (*Elliniko Dimosio*). **5. IVA:** 5.1. *Srf konsulterna*. 5.2. *A & G Fahrschul-Akademie*. 5.3. *Sea Chefs Cruise Services*. 5.4. *EN.SA*. 5.5. *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*. 5.6. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Mydibel; Milan Vinš; PSM “K”; PORR Építési; Budimex; Jarmuškienė; Grupa Lotos; A-PACK; Geelen; Vega International Car Transport and Logistic*) **6. Impuestos Especiales** (*B.S.; Skonis ir kvapas*). **7. Aduanas:** 7.1. *Suez II*. 7.2. *Krohn & Schröder*. **8. Concepto de prestación patrimonial o tributo y contribuciones a la Seguridad Social** (*Dreyer*). **9. Prestaciones patrimoniales coactivas y tasas en el sector de las telecomunicaciones** (*Telefonica Móviles España*). **10. Asistencia mutua en materia de recaudación:** 10.1. *Merirato*.

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

Nos ocupamos en el presente número de reseñar la jurisprudencia tributaria del TJUE y TGUE correspondiente a los meses de marzo a mayo de 2019. En este período hay sentencias de interés sobre una gran variedad de temas, pero, sobre todo, destacan las siguientes:

- Impuestos directos: La STJUE *Jacob y Lennertz* confirma la jurisprudencia Schumacker en el sentido de que corresponde al Estado de residencia aplicar las ventajas fiscales vinculadas al reconocimiento de la situación personal y familiar de un contribuyente, un concepto que debe ser interpretado de forma amplia, y aplicar el mecanismo de exención con progresividad de manera que no comprometa este principio.
- Ayudas de estado: La STGUE *Polonia / Comisión* supone un revés para la Comisión en sus

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

intentos de ampliar el concepto de ayuda de estado del art. 107.1 TFUE pero, al mismo tiempo, resulta de capital importancia en relación con impuestos sobre el volumen de ventas que están proliferando en determinados Estados y, en particular, en el contexto de la economía digitalizada. Además, la STJUE *A-Fonds* se refiere a la controvertida relación entre las libertades fundamentales del TFUE y las normas en materia de ayudas de estado, aunque no aclare tampoco demasiado debido al contexto fáctico peculiar en el que se produce y las cuestiones prejudiciales del tribunal nacional.

- IVA: Por su alcance general, destacamos la sentencia *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, en la que se reconoce el principio de legalidad tributaria como principio general del Derecho de la UE, aunque en el sentido de que los aspectos esenciales del impuesto deben estar previstos en una norma, no que esta norma sea necesariamente una ley. Por su incidencia en el derecho español, resaltamos también la sentencia *A & G Fahrschul-Akademie*, que obligará a la DGT a matizar su doctrina sobre la exención de las clases de conducción para la obtención de ciertos permisos; así como la sentencia *Srf konsulterna*, cuya interpretación sobre el lugar de localización de servicios educativos, como cursos o seminarios, coincide, en cambio, con la que se deriva de la doctrina de la DGT.

- Impuestos Especiales. Aunque reseñadas de forma más breve, las sentencias en materia de impuestos especiales recaídas en este período confirman la interpretación finalista y sistemática que el TJUE realiza de las distintas categorías de productos sujetos a impuestos especiales armonizados, como es el caso del concepto de “cerveza” a efectos de la Directiva 92/83 (STJUE *B.S. (Malt dans la composition de la bière)*, C-195/18) o de la categoría de “cigarros puros o cigarrillos” de la Directiva 2011/64 (STJUE *Skonis ir kvapas*, C-638/17).

- Aduanas: En *Suez II* (C-643/17), el TJUE se pronuncia sobre la prueba que debe presentarse para acreditar la introducción regular de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión y también sobre a quién incumbe la carga de dicha prueba. Igualmente, la sentencia *Krohn & Schröder* (C-226/18) realiza una interpretación del concepto de exención en el ámbito aduanero que pone en conexión las disposiciones del código aduanero con las medidas de defensa comercial (derechos antidumping y derechos compensatorios) establecidas en Reglamentos de Ejecución del Consejo.

- Tasas. Por su interés para el Derecho nacional debe mencionarse el Auto del TJUE de 21 de marzo de 2019, *Telefónica Móviles España*, C 119/18, donde se confirma que la aportación financiera establecida para financiar la Corporación RTVE no se incluye en el ámbito de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

aplicación de la Directiva 2002/20/CE relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas.

- *Asistencia mutua en materia de recaudación*: La STJUE *Meritato* considera la interacción entre las normas de la Directiva 2010/24 en materia de asistencia mutua con la normativa concursal del Estado al que se requiere la asistencia cuando el deudor tributario esté en situación de concurso en ese Estado.

2. LIBERTADES FUNDAMENTALES E IMPUESTOS DIRECTOS (por Adolfo Martín Jiménez)

La STJUE de 14 de marzo de 2019, *Jacob y Lennertz*, C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205 supone una reiteración y, hasta cierto punto, aclaración de la controvertida jurisprudencia *Schumacker*, según la cual, corresponde al Estado de residencia tomar en consideración, a efectos del IRPF, las circunstancias personales y familiares de un contribuyente. En *Jacob y Lennertz*, en un caso que afectaba a Bélgica como Estado de residencia, el TJUE concluyó que vulnera la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE) una normativa nacional que impone el cómputo de la exención con progresividad prevista en un Convenio de Doble Imposición firmado por un Estado miembro de forma que imputa a la parte de renta exenta un porcentaje correlativo de las reducciones personales y familiares, con el efecto de que la proporción imputada a la renta exenta no podrá ser deducida en el IRPF del Estado de residencia. Esta sentencia también interpreta el concepto de beneficio fiscal vinculado a la situación personal y familiar de forma amplia, como cualquier deducción vinculada a la apreciación global de la capacidad contributiva del contribuyente, de manera que cubre las ventajas vinculadas al ahorro a largo plazo, los gastos pagados con bonos de servicios, los gastos destinados a incrementar la eficiencia energética de una vivienda, los gastos para mejorar la seguridad de viviendas contra robo o incendio, o por donaciones del demandante. Es decir, no sólo las ventajas vinculadas a una finalidad social tienen cabida en el concepto de ventajas que corresponde aplicar al Estado de residencia de conformidad con la jurisprudencia *Schumacker*, sino cualquiera que tenga un impacto en su capacidad contributiva. Para el TJUE, tal interpretación ya podía deducirse de la STJUE de 18 de julio de 2007, *Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452.

3. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO (por Adolfo Martín Jiménez)

3.1. Sentencia del TGUE (Sala Novena ampliada) de 16 de mayo de 2019, República de Polonia /

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

Comisión, T-836/16 y T-624/17, ECLI:EU:T:2019:338.

Materias tratadas: Concepto de ayudas de estado: tributo progresivo que grava el volumen de ventas – Inexistencia de ayuda de estado allí donde la progresividad guarde coherencia con el objetivo o finalidad del tributo definido por el Estado miembro– Imposibilidad de que la Comisión utilice sistemas hipotéticos de referencia o excluya los tipos de gravamen de la consideración de cuál debe ser el sistema general con respecto al cual debe juzgarse la existencia de una derogación que genera una ventaja selectiva.

Hechos: La STGUE comentada decide el recurso planteado por el Gobierno de Polonia contra la Decisión final de la Comisión 2018/160, de 30 de junio de 2017, relativa al impuesto polaco en el sector del comercio minorista (ayuda SA 44351; DO 2018, L 29, p. 38) y la Decisión de la Comisión de 19 de septiembre de 2016, que incoó el procedimiento de investigación contra el citado impuesto. El tributo controvertido gravaba la venta al por menor de mercancías a las personas físicas, su base imponible era el volumen de negocios, los sujetos pasivos eran las empresas minoristas con independencia de su estatuto jurídico y los tipos impositivos tenían carácter progresivo, con un tramo exento de hasta 17 millones de eslotis (4 millones de euros aproximadamente). Los tipos impositivos son el 0,8 para el tramo de volumen de negocios mensual comprendido entre los 17 y 170 millones de eslotis y el 1,4 por 100 para el exceso. El impuesto entró en vigor el 1 de septiembre de 2016, aunque la Decisión inicial de incoación de la Comisión requirió a Polonia la suspensión de su aplicación en la parte relativa a los tipos progresivos. En su Decisión final, la Comisión concluyó que el impuesto polaco constituía una ayuda de estado ilegal por entender que el tipo progresivo del mismo favorecía a ciertas empresas sobre otras (aquéllas con un volumen bajo de negocios). Al mismo tiempo, para la Comisión también resultaban favorecidos los grupos empresariales que se organizaban con sistemas de franquicias, ya que el volumen de negocios se dividía entre tantas partes como franquiciados. A la hora de determinar el sistema de referencia con respecto al cual juzgar la existencia de una ayuda, la Comisión estimó que tal sistema estaba constituido por la estructura y elementos esenciales del impuesto salvo los tipos impositivos y exenciones para los tramos de menor facturación. Para la Comisión, debía aplicarse un tipo único ya que la estructura progresiva del impuesto determinaba una tributación distinta de las empresas en atención a su facturación, sin que el tratamiento diferenciado estuviera justificado tampoco por la excepción relativa a la naturaleza y estructura del sistema (la Comisión identificó como objetivo del impuesto y la escala progresiva la redistribución de la renta sin que el mismo tuviera cabida en un impuesto sobre el volumen de negocios.

El Gobierno polaco recurrió tanto la Decisión de Incoación como la Decisión final de la Comisión con el argumento fundamental de que el impuesto no era selectivo, o, en su defecto, de que la progresividad

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

estaba justificada por la naturaleza y economía del sistema, y, en consecuencia, no vulneraba el artículo 107.1 TFUE.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TGUE precisó que la existencia de una ayuda estatal en relación con los tributos exige determinar cuál es el régimen normal para, después, concretar cuál es la excepción a ese régimen. Para el TGUE, como había defendido el Gobierno polaco, los tipos impositivos no pueden ser excluidos del régimen normal como hizo la Comisión, ya que el nivel de gravamen forma parte de las características fundamentales de un régimen jurídico tributario. A falta de ese nivel de gravamen sería imposible examinar si existe una excepción ventajosa para determinadas empresas. La Comisión, prosiguió el TGUE, no puede tomar a estos efectos un tipo máximo o medio de la escala progresiva e imponerlo al margen de ésta, como tampoco puede inventar un tipo impositivo hipotético. En la medida en que la Comisión identificó un régimen normal incompleto o bien hipotético, con un tipo impositivo único, el TGUE concluyó que había cometido un error de Derecho.

A pesar de tal error de Derecho de la Comisión, el TGUE estimó que procedía considerar si, no obstante, el resultado del análisis de ésta permitía identificar que el impuesto controvertido favorecía a determinadas empresas por contener elementos discriminatorios con respecto al objetivo que perseguía. En primer lugar, el TGUE no apreció que la lógica redistributiva del impuesto polaco y su finalidad de nutrir a las arcas públicas con nuevos ingresos pudiera ser incompatible con la naturaleza del impuesto sobre volumen de ventas. En segundo lugar, la existencia de ciertas ventajas en determinados impuestos no resulta necesariamente incompatible con los objetivos de los mismos y la jurisprudencia del TJUE está plagada de casos donde un impuesto no produce siempre como resultado el pago de la misma cantidad por todos los sujetos pasivos. Para el TGUE, lo decisivo para apreciar la selectividad es que la ventaja que se pueda identificar para ciertas empresas conduzca a diferencias de trato contrarias al objetivo del impuesto. Si el propio objetivo del impuesto demanda la modulación de la carga tributaria para repartir el esfuerzo fiscal o limitar su impacto, sin embargo, no existirá selectividad cuando el trato dispar esté vinculado directamente a ese objetivo (son muchos los ejemplos que el TJUE ha considerado, últimamente, por ejemplo, la STJUE *ANGED*, n. 179 REDF, relativa a un impuesto sobre los establecimientos comerciales y la superficie que ocupaban, no calificó como selectiva la exclusión de determinados establecimientos del ámbito del impuesto por encontrarse en una situación diferente con respecto a los obligados al pago a la luz del objetivo de éste). En cambio, si las empresas en situación comparable a la luz de la lógica del tributo son tratadas de manera dispar, existirá selectividad.

En este sentido, las estructuras progresivas de tributación, incluidas aquéllas con deducciones en la base

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

imponible, no implican por sí mismas la existencia de ayudas de estado, incluso en impuestos distintos de aquéllos que gravan la renta. De la jurisprudencia del TJUE no se desprende, a juicio del TGUE, que un Estado miembro sólo pueda utilizar criterios de modulación vinculados a objetivos como la redistribución de la riqueza o la compensación y la disuasión de determinados efectos negativos que pudieran resultar de una actividad. Lo necesario a tal efecto será que la modulación no sea arbitraria, que se aplique de forma no discriminatoria y que sea conforme con el objetivo del impuesto en cuestión. Por ello, un modelo de tributación progresiva aplicado en un impuesto sobre el volumen de negocios que se corresponda con el deseo de gravar la actividad de una empresa únicamente cuando tal actividad alcance cierta importancia no implica por sí mismo la existencia de una ventaja selectiva. Es decir, la Comisión no podía deducir válidamente la existencia de una ventaja selectiva simplemente del hecho de que existiera una escala progresiva en el impuesto, salvo que la propia Comisión demuestre que tal escala es incompatible con el objetivo del impuesto en cuestión, lo cual tampoco la Comisión había hecho al no probar que existía una discriminación fáctica o jurídica con hechos concretos y concluyentes de cierto grupo de empresas.

Por todo lo anterior, procedía anular, concluyó el TGUE, la Decisión final al existir un error de calificación de la medida considerada como ayuda por la Comisión. El TGUE incluso anuló la decisión de incoación del procedimiento por los errores manifiestos que cometió la Comisión al calificar la (supuesta) ayuda.

La STGUE reseñada tiene una importancia fundamental por diversas razones. En primer lugar, resulta coherente con la línea de mayor deferencia a los Estados miembros reflejada en la jurisprudencia *ANGED* (REDF n. 179), en el sentido de que se aceptan los objetivos definidos por ellos en relación con tributos específicos, lo cual excluye que el tributo deba tener efectos meramente recaudatorios. Se limita de esta manera también el poder de la Comisión, a la que se impide utilizar un hipotético sistema de referencia para juzgar si existe una ayuda del art. 107.1 TFUE. La inclusión de objetivos internos de carácter no recaudatorios en la propia definición del hecho imponible del impuesto hace menos importante la justificación vinculada a la naturaleza y economía del sistema, ya que el propio objetivo no puramente fiscal del tributo puede contribuir a modular su estructura o hacer posibles ciertas modulaciones siempre y cuando la estructura del impuesto esté claramente vinculada con su objetivo y no ocasione discriminaciones injustificadas. En segundo lugar, a pesar de que la STGUE reseñada es una derrota para la Comisión, la misma indica el camino de forma clara a ésta para que pueda demostrar si el tributo controvertido efectivamente es discriminatorio, con hechos claros y determinantes que acrediten la discriminación encubierta que alegaba. En tercer lugar, la STGUE puede resultar contraria a la jurisprudencia del TJUE relativa a la necesidad de determinar la existencia de una ayuda en relación con el efecto de las normas (ex post facto) y no por la finalidad de las mismas (ex ante), ya que, en definitiva,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

el efecto del impuesto polaco es claramente diferenciador entre unos grupos de empresas exentos y otros gravados. En cuarto lugar, la STGUE resulta relevante, con otras que comentaremos en números sucesivos, para determinar si los impuestos exigidos a ciertas empresas digitalizadas (los popularmente conocidos como ‘Google Taxes’) pueden vulnerar el art. 107.1 TFUE por diferenciar entre empresas con una determinada facturación sujetas y otras no sujetas cuando no alcancen el mismo. Por último, habrá que ver si la Comisión recurrirá esta decisión, un dato no conocido todavía en el momento de cerrar esta reseña.

3.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La **STJUE de 2 de mayo de 2019 (Sala Primera), A-Fonds, C-598/17**, ECLI:EU:C:2019:352, considera la problemática relación entre las normas del TFUE relativas a las ayudas de estado y las libertades fundamentales del TFUE, en este caso, la libre circulación de capitales. En este supuesto, un fondo alemán, sin personalidad jurídica, controlado por una entidad pública había reclamado la devolución de las retenciones practicadas en Holanda sobre dividendos sobre la base de que, cuando el inversor en la entidad holandesa que los repartía era un ente público holandés, podía beneficiarse de un régimen especial de exención. Para el fondo alemán y la entidad pública alemana que controlaba el mismo, se producía con el tratamiento diferencial de residentes y no residentes y una vulneración de la libre circulación de capitales. No obstante, la Comisión había considerado la exención en el IS holandés para los dividendos pagados a entidades públicas de este país como una ayuda existente (Decisión C (2013) 2372 final). Por ello, el órgano jurisdiccional nacional consideró que la devolución de las retenciones para las entidades públicas no residentes podría plantear problemas desde la perspectiva de los art. 107 y 108 TFUE: la devolución de la retención practicada podría constituir una modificación de un régimen de ayuda existente y, en consecuencia, una ayuda nueva en el sentido del art. 1.c) Reglamento 659/1999. Lo anterior llevaba al Tribunal nacional holandés a pensar, y éste es el objeto de las cuestiones prejudiciales, que no podía considerar la retención practicada sobre los dividendos distribuidos a entes públicos no residentes como una vulneración de la libre circulación de capitales, ya que ello equivaldría a extender el número de beneficiarios de la ayuda existente.

Según el TJUE, en el caso holandés controvertido, la aplicación de la exención a las entidades públicas residentes y su exclusión para las no residentes forma parte del régimen de ayudas controvertido y considerado por la Comisión. Por esta razón, si el tribunal nacional decidiera extender el régimen de ayudas eliminando el requisito de la residencia (esto es, de manera que los no residentes fueran también beneficiarios) estaría vulnerando las competencias de apreciación que corresponden a la Comisión en

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

materia de ayudas de estado y la distribución competencial entre ésta y los órganos jurisdiccionales nacionales. Es decir, concluyó el TJUE, el Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de un requisito de residencia como el controvertido con la libre circulación de capitales en el supuesto de que el régimen de exención controvertido limitado a las entidades públicas residentes sea considerado como una ayuda de estado. Ello lleva a que, una vez la Comisión considera que la exención para entes nacionales es una ayuda de estado, a fortiori, el tribunal nacional no pueda concluir que la no extensión de la ayuda a los no residentes puede vulnerar la libre circulación de capitales.

La decisión del TJUE está determinada por el contexto fáctico considerado. Al existir una decisión previa de la Comisión declarando la normativa Holandesa controvertida (la exención del IS para entes públicos) como ayuda existente, la devolución del impuesto pagado a los no residentes en circunstancias comparables equivaldría a una modificación de la ayuda existente y la concesión de una ayuda nueva (recordemos que, en el caso de las ayudas existentes, el beneficiario de la misma no tiene obligación de devolución, es el Estado el que tiene la obligación de derogarla). La posición en la que se sitúa al tribunal nacional o a los no residentes que solicitaron la devolución por vulneración de la libre circulación de capitales, no obstante, es cuando menos, singular: la calificación de la ayuda holandesa discriminatoria como ‘existente’ determina que la discriminación contraria al TFUE no encuentre solución, salvo que la propia Comisión pudiera imponerla a Holanda en el contexto de un nuevo procedimiento en materia de examen de la ayuda. En definitiva, si, como decíamos, la relación entre las libertades fundamentales y el régimen de ayudas es controvertida, esta sentencia tampoco aclara mucho en esta materia ni pone fin a las muchas controversias o derivadas que de ella pueden surgir (v.gr. ¿qué ocurriría en el caso de ayudas ilegales? ¿es la norma de ayudas de estado una defensa de los Estados miembros cuando se aprecien discriminaciones que puedan vulnerar las libertades pero que tengan características de ayuda de manera que no deban devolver el tributo a los no residentes sino recaudar la ayuda de los residentes?). Entre ellas, y en el caso concreto planteado, el resultado será que el demandante alemán no residente, a pesar de ser discriminado, no obtenga la devolución del impuesto pagado en exceso sobre el que satisfacen los entes públicos holandeses y que tampoco estos últimos deban devolver ayuda alguna porque la misma se calificó como existente. Y, obviamente, podríamos preguntarnos si este efecto no ocasiona una distorsión a la competencia.

Las SsTGUE de 30 de abril de 2019, *Chambre de Commerce et d’Industrie Métropolitaine Bretagne-Oust (port de Brest)*, T-754/17, ECLI:EU:T:2019:270, y *Union des ports de France – UPF*, T-747/17, ECLI:EU:T:2019:271, rechazaron los recursos contra la decisión de la Comisión de considerar la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

exención en el IS de los puertos marítimos franceses como ayudas de estado existentes a los efectos del artículo 107 TFUE. Quizás la que más interés tiene es la sentencia del asunto T-754/17, que desarrolla el concepto de actividad económica en relación con los puertos marítimos, cómo el ejercicio de ciertas prerrogativas públicas no impedía considerar que, al mismo tiempo, los puertos ejercen una actividad económica necesaria para aplicar el art. 107 TFUE o por qué no se dan en este caso las exigencias para aplicar la jurisprudencia *Altmark*, ya que no existe ninguna conexión entre la exención del IS y los costes ocasionados por la ejecución de medidas de interés general por parte de los puertos.

4. PROHIBICIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS DISCRIMINATORIOS (por Alejandro García Heredia)

El Auto del TJUE (Sala Sexta) de 7 de marzo de 2019, *Elliniko Dimosio*, C-689/18, ECLI:EU:C:2019:185, aplica una consolidada doctrina sobre la prohibición de tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE) en el ámbito de los gravámenes sobre vehículos automóviles utilizados en otros Estados miembros (*Krawczynski*, C-426/07, *Nisipeanu*, C-263/10 o *dos Santos*, C-640/17), la cual ya hemos tenido ocasión de comentar en varios números de esta Revista (*REDF* n.º 142, 153 y 179). Mediante el presente auto, el TJUE señala que es contraria al artículo 110 TFUE una exención que establece el impuesto griego sobre los productos de lujo en relación con los vehículos particulares de gran cilindrada. En virtud de la misma, están exentos de dicho impuesto los vehículos que tengan una antigüedad, calculada a partir de la fecha de primera puesta en circulación en ese Estado miembro, superior a diez años, sin que sea tenida en cuenta una eventual puesta en circulación anterior realizada en otro Estado miembro. El hecho de que a efectos de calcular la antigüedad del vehículo no se tenga en cuenta la circulación anterior realizada en otro Estado miembro, conlleva que la mencionada exención resulte contraria al artículo 110 TFUE, pues puede llegar a desincentivar la importación de vehículos de ocasión similares utilizados en otros Estados miembros.

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (por Francisco M. Carrasco González)

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 13 de marzo de 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, ECLI:EU:C:2019:195.

Materias tratadas: IVA – localización del hecho imponible – servicios de acceso a manifestaciones

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

educativas y científicas – formación en contabilidad y gestión, durante cinco días, a sujetos pasivos que previamente realizan una inscripción y un pago.

Hechos: El TS sueco plantea una cuestión prejudicial al TJUE para que aclare cómo se interpreta la regla específica de localización prevista en el artículo 53 de la Directiva IVA para los servicios de acceso a manifestaciones educativas y científicas. Recordemos que el artículo 44 de la Directiva determina que, con carácter general, en el caso de servicios prestados a sujetos pasivos (B2B), su localización a efectos de IVA será la sede de la actividad económica del destinatario. Por otro lado, los artículos 46 a 59 *bis* de la Directiva IVA prevén algunas reglas especiales. Así, el artículo 53 señala que los servicios prestados a un sujeto pasivo y consistentes en el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o las exposiciones, así como los servicios accesorios en relación con el acceso, se localizarán donde se desarrollen efectivamente esas manifestaciones. Esta regla es completada en el artículo 32.1 del Reglamento nº 282/2011, que determina que la regla especial de localización se aplicará a los servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión de un derecho de acceso a cambio de una entrada o de un pago. Asimismo, el artículo 32.2.c) del mismo Reglamento precisa que esta regla especial de localización se aplicará, en particular, al derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios.

Pues bien, en este caso, la sociedad sueca Srf ofrece cursos de contabilidad y gestión en forma de seminarios a profesionales. Algunos de estos cursos se imparten en otros Estados miembros distintos de Suecia. Los cursos solo se imparten a sujetos pasivos que tienen su sede de actividad o un establecimiento permanente en Suecia. La participación en estos cursos requiere que previamente se formalice una inscripción y que se proceda a un pago. En una consulta, la Administración tributaria sueca estableció que, a efectos del IVA, esos cursos se consideran realizados en Suecia, ya que se aplicaría la regla general de localización en sede del destinatario por tratarse de servicios entre empresas. En su opinión, el concepto de acceso a manifestaciones debe interpretarse como el derecho a entrar en un lugar, mientras que los servicios controvertidos no tienen principalmente ese carácter, sino más bien el de derecho a participar en una determinada formación. Esa respuesta dio lugar a un recurso que llegó al TS sueco y este tribunal acordó preguntar al TJUE por la interpretación de la expresión “acceso a una manifestación” incluida en el artículo 53 de la Directiva IVA.

Decisión del Tribunal: El TJUE parte de la premisa de que las reglas generales de localización de los artículos 44 y 45 de la Directiva no tienen primacía respecto de las reglas específicas de los artículos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

46 a 59 *bis*. Tales reglas especiales no constituyen una excepción a la regla general y, por tanto, no deben ser objeto de interpretación estricta (asunto *A y B*, núm. 174 *REDF*). Por lo que se refiere ya al artículo 53, el TJUE descarta la distinción establecida por las autoridades suecas entre derecho a entrar y derecho a participar. El TJUE recuerda que cuando varios elementos o actos que realiza el sujeto pasivo están tan estrechamente ligados que su desglose resultaría artificial, deben tratarse como una sola prestación. Según el TJUE, el acceso implica necesariamente la asistencia y la participación, por lo que no cabe hacer una distinción entre ellos. Esta interpretación resulta confirmada por el objetivo y la lógica que subyace a las reglas de localización. Por tanto, en este caso, el curso se entiende localizado en el Estado miembro en el que efectivamente se desarrolle. El TJUE es consciente que ello puede provocar un aumento de la carga administrativa en determinados operadores, lo cual contradice el considerando sexto de la Directiva 2008/8/CE, de donde procede la redacción actual del artículo 53. No obstante, el TJUE señala que la exposición de motivos de un acto de la UE no tiene valor jurídico vinculante y no puede invocarse en contra del tenor literal de la norma. Por último, el TJUE señala que a los efectos de interpretar el alcance de la regla especial de localización es irrelevante el hecho de que exista una inscripción y un pago previos.

La sentencia tiene interés en la medida de que se trata de la primera vez que se interpreta por el TJUE la expresión “acceso a manifestaciones” contenida en el artículo 53 de la Directiva. En segundo lugar, porque esa interpretación no debe limitarse a manifestaciones científicas y educativas, sino que es extensible a las de otro tipo (cultural, deportivo, etc.) que se incluyen en ese mismo artículo. Por otro lado, debemos advertir que, aunque no se dice nada al respecto en la sentencia, porque no era el objeto de la cuestión prejudicial planteada, es posible que los servicios controvertidos estuvieran exentos en virtud del artículo 132.1.i) de la Directiva. Finalmente, en cuanto al impacto de esta sentencia en el derecho español, debe señalarse que la doctrina de la DGT en respuesta a diversas consultas coincide con la interpretación del TJUE. Así, la DGT tiene establecido que se aplica la regla de localización del artículo 70.Uno.3º LIVA, añadiendo que, cumpliéndose los requisitos, cabría la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º LIVA, o bien, la regulada en el artículo 20.Uno.9 LIVA (véanse, entre otras, V2579-18 y V2336-17).

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, ECLI:EU:C:2019:202.

Materias tratadas: IVA – exención de la enseñanza escolar o universitaria – clases de conducción impartidas en una autoescuela para la obtención de los permisos B y C1.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

Hechos: La sociedad alemana A & G Fahrschul-Akademie gestiona una autoescuela. Durante el año 2010, repercutió el IVA por los servicios prestados en el marco de su actividad. Sin embargo, a continuación, solicitó una rectificación de su autoliquidación para que se redujera a cero la deuda por IVA, por considerar que su actividad se incluye en la exención prevista en las letras i) o j) del artículo 132.1 de la Directiva IVA. La letra i) se refiere a “la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables”. La letra j) se refiere a “las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria”. La Administración tributaria alemana denegó la solicitud de la autoescuela, la cual recurrió judicialmente hasta que el asunto llegó, en casación, al Bundesfinanzhof (TS de lo Tributario). Este órgano jurisdiccional acordó plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales, aunque, en realidad, este asunto se centra exclusivamente en la primera, pues el resto de cuestiones tenían carácter subsidiario y no fue necesario que el TJUE se pronunciara sobre ellas. El TS alemán preguntó si el concepto de “enseñanza escolar o universitaria”, que se utiliza en el artículo 132.1.i) y j), comprende la enseñanza de autoescuelas para la obtención de los permisos de conducción de las categorías B y C1. Estas categorías están reguladas por la Directiva 2006/126/CE. El permiso de la categoría B es el básico y autoriza para la conducción de automóviles de no más de 3.500 kg., 8 pasajeros sin incluir el conductor y con posibilidad de llevar un remolque de hasta 750 kg. En cambio, el permiso C1 autoriza la conducción de automóviles distintos de los de las categorías D y D1, pudiendo tener los vehículos más de 3.500 kg., transportar hasta 8 personas sin incluir el conductor y llevar un remolque de no más de 750 kg.

Decisión del Tribunal: El razonamiento del TJUE se centra en precisar el concepto de enseñanza escolar y universitaria, partiendo de los criterios interpretativos que utiliza habitualmente en el ámbito de las exenciones del IVA (autonomía de los conceptos, interpretación estricta, efecto útil). Igualmente, el TJUE parte de que la finalidad de las exenciones previstas en el artículo 132 es favorecer determinadas actividades de interés general, aunque no todas, solo las seleccionadas por el legislador de la UE. Establecidas estas premisas generales, el TJUE recuerda que en otras sentencias (*Horizon College*, núm. 138 REDF; *Eulitz*, núm. 146 REDF) ya ha determinado que en la enseñanza escolar o universitaria constituye un elemento importante la transmisión de conocimientos de un profesor a un estudiante, pero que no se limita a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

que permite adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que también comprende actividades con las que se pretendan desarrollar conocimientos y aptitudes de los alumnos, siempre que tales actividades no tengan carácter recreativo. Por tanto, la enseñanza cubierta por la exención va más allá de lo que puede considerarse una enseñanza reglada, pero sin que llegue a tener un componente lúdico o de entretenimiento. En cualquier caso, el TJUE señala que este tipo de formación debe impartirse en escuelas o universidades. En definitiva, la exención vendrá determinada por la naturaleza de la educación (de carácter teórico o práctico, pero no recreativo) y por el marco en el que esta se imparte (una escuela o una universidad). El TJUE desarrolla más estas ideas y precisa que el concepto de enseñanza escolar o universitaria se refiere a un sistema integrado de transmisión de conocimientos y de competencias relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, así como a la profundización y el desarrollo de esos conocimientos y de esas competencias por los alumnos a medida que progresan y se especializan en los distintos grados constitutivos de que consta el sistema. Con estas palabras, parece que el TJUE se está refiriendo al sistema educativo vigente en cada Estado miembro.

Pues bien, aplicando esta interpretación al caso concreto, el TJUE concluye, siguiendo las pautas del Abogado General, que la enseñanza de conducción impartida por una autoescuela no está comprendida en la exención relativa a la enseñanza escolar y universitaria, pues si bien esa enseñanza en las autoescuelas se refiere a diversos conocimientos de orden práctico y teórico, constituye más bien una enseñanza de tipo especializada que no equivale, en sí misma, a la transmisión de conocimientos relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, ni a su profundización y a su desarrollo. Queda la duda de si, como le propuso el gobierno español, las clases de autoescuela resultarían exentas, en virtud del mismo artículo 132.1.i), por tratarse de una formación profesional.

Como vemos, el TJUE opta por una interpretación restringida, coherente con la naturaleza de las exenciones, pero que quizás está excesivamente basada en el tenor literal de la expresión y que, en cambio, desdeña o simplemente ignora su finalidad. En efecto, a diferencia del razonamiento del Abogado General, nada se dice en la sentencia sobre si las clases de la autoescuela revisten un interés general que justifique la exención, dado que, recordemos, las exenciones del artículo 132 están reservadas a actividades que tienen este carácter. En efecto, una línea de razonamiento no abordado por el TJUE sería concluir que en aquellos supuestos en los que prima el interés personal o la satisfacción de una necesidad privada no estaría justificada la exención de las clases de conducción. En cambio, en aquellos casos en los que prevaleciera un interés general, como puede ser la seguridad vial, o incluso la protección medioambiental, sí que sería razonable concluir que la formación recibida estaría amparada

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

por la exención. No comparte este criterio el Abogado General que sostiene que el interés general por una seguridad vial se realiza a través de la exigencia de estar en posesión del permiso de circulación de vehículos (así se señala en el apartado 27, aunque quizás se refiere en realidad al permiso de conducción).

Por otro lado, el TJUE también ignora el planteamiento alternativo propuesto por el Gobierno español, según el cual las clases de conducción podrían estar exentas si se consideran una formación profesional, ya que el derecho a conducir un vehículo es necesario para ejercer determinadas profesiones y a menudo también para desplazarse al lugar de trabajo. Es posible que el TJUE no afrontara esta argumentación porque excedería del objeto de la cuestión prejudicial planteada. Desde esta perspectiva, son relevantes las categorías de permisos de conducción establecidas por la Directiva 2006/126/CE. El Abogado General señaló que el permiso categoría B es el requerido para conducir vehículos destinados normalmente al uso privado y que reconocer la exención por esta vía supondría ampliar de manera potencialmente ilimitada su alcance. Reconoce, en cambio, que la situación es más compleja en lo que atañe al permiso C1, puesto que se refiere a vehículos que se utilizan principalmente para el transporte por carretera a título oneroso, pero también puede ser necesario este permiso para vehículos que se emplean con fines privados, como determinadas caravanas.

Las observaciones invocadas por el Gobierno español están en línea con la interpretación sostenida por la DGT en diversas consultas (V3055-17, V2016-11, V2250-10), en las que aclara cuándo resulta aplicable la exención referida a la formación y al reciclaje profesional en el artículo 20.Uno.9ª LIVA. Por un lado, la DGT reconoce que las escuelas particulares de conductores son centros docentes autorizados, que están facultadas para impartir, de forma profesional, la enseñanza de los conocimientos, habilidades, aptitudes o comportamientos esenciales para la seguridad de la circulación, por lo que considera cumplido el requisito subjetivo de la exención. En cuanto al tipo de enseñanza, la DGT razona que la exención en el IVA debe tener una base objetiva, de modo que lo relevante es el permiso de conducción que se obtiene y no el destinatario del mismo o la posible utilidad profesional que del mismo se pueda obtener. Esta afirmación es un tanto incoherente ya que la tipología de permisos se basa en las características técnicas de los vehículos y estas características presuponen, para la DGT, un cierto uso del vehículo. Desarrollando su razonamiento, la DGT concluye que la enseñanza impartida por las autoescuelas para los permisos AM, A1, A2, B o B+E, no tiene la naturaleza de formación profesional, dado que tiene como finalidad la obtención de una autorización que, objetivamente considerada y con carácter general, está destinada a satisfacer necesidades personales de quienes la obtienen. En cambio, para la DGT, debe declararse la exención en la obtención de los permisos C1,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

C1+E, C, C+E, D1, D1+E, D o D+E, pues se trata de vehículos que por su propia configuración objetiva están destinados al desarrollo de una actividad empresarial o profesional con independencia del conductor de los mismos. En nuestra opinión, el criterio de la DGT es más afinado y resulta más coherente con la finalidad de la exención, pero a la vista de esta sentencia no coincide con la interpretación del TJUE, al menos, en parte (en relación al permiso C1), por lo que la DGT tendrá que reorientar o matizar su doctrina. En relación a otro tipo de permisos, la DGT tiene una interpretación análoga, basada en si se satisfacen necesidades personales o si se utilizan en una actividad profesional (véase V5141-16, en relación a cursos para la obtención de títulos aeronáuticos y para piloto de drones).

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, ECLI:EU:C:2019:354.

Materias tratadas: IVA – procedimiento de devolución a sujetos establecidos en otros Estados miembros – naturaleza del plazo para cumplir un requerimiento de información adicional – posibilidad de subsanar el incumplimiento del requerimiento de información – recurso en caso de denegación de la solicitud de devolución.

Hechos: Sea Chefs, sociedad establecida en Alemania, soportó un IVA en Francia y solicitó su devolución a través del procedimiento previsto en la Directiva 2008/9/CE. Esta norma, que derogó a la antigua Octava Directiva, regula el procedimiento de devolución para los sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero que se encuentran establecidos en otro Estado miembro de la UE. Conforme a este procedimiento, el sujeto no establecido puede solicitar el reembolso del IVA a través del portal electrónico habilitado por la Administración de su Estado de establecimiento (en este caso, Alemania), aunque la solicitud va dirigida al Estado miembro que debe realizar la devolución (Francia) (art. 7 de la Directiva). Durante la instrucción del procedimiento, el Estado de devolución puede requerir al solicitante información adicional e incluso, si tiene motivos fundados, puede exigir la presentación del original o de una copia de la factura o del documento de importación (art. 20.1 de la Directiva). El Estado miembro de devolución deberá recibir la información solicitada en el plazo de un mes tras el recibo de la solicitud por parte del destinatario (art. 20.2 de la Directiva).

En este caso, la Administración tributaria francesa pidió información adicional a Sea Chefs, pero esta empresa no atendió el requerimiento. Por tanto, la administración francesa denegó la solicitud de devolución. Sea Chefs interpuso entonces un recurso contra esa negativa, según lo previsto en el artículo 23 de la Directiva, esto es, ante las autoridades competentes del Estado de devolución (ante el Tribunal

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

de lo Contencioso Administrativo de Montreuil, Francia). En apoyo de su recurso, Sea Chefs aportó los documentos y la información que le fueron reclamados en el procedimiento de devolución. La Administración tributaria francesa se opone al recurso porque considera que el plazo del mes para cumplir con el requerimiento de información es de caducidad, de modo que no es posible subsanar el incumplimiento con ocasión de un recurso judicial posterior. En cambio, Sea Chefs alega que la imposibilidad de subsanar supondría una vulneración de los principios de neutralidad y de proporcionalidad. Ante las dudas suscitadas, el Tribunal francés acordó plantear una cuestión prejudicial para que el TJUE aclarara si el plazo de un mes previsto en el artículo 20.2 de la Directiva debe considerarse un plazo de caducidad y, por tanto, si vencido el mismo, resulta imposible una subsanación posterior.

Decisión del Tribunal: Como en decisiones precedentes, el TJUE inicia su argumentación recordando que el derecho a la devolución del IVA es análogo al derecho a deducir, por lo que resulta aplicable, *mutatis mutandis*, toda su jurisprudencia sobre la relevancia de este derecho para asegurar la neutralidad del impuesto (asunto *Volkswagen*, núm. 179 REDF). Entrando ya en la interpretación del plazo para cumplir con el requerimiento de información, el TJUE señala que del tenor literal del artículo 20.2 de la Directiva no se deduce si constituye o no un plazo de caducidad. No obstante, sí puede derivarse su naturaleza del contexto en el que esta disposición se inserta en la Directiva 2008/9/CE. Así, en primer lugar, el TJUE diferencia este plazo del señalado para presentar una solicitud de devolución. Así, según interpretó en la sentencia *Elsacom*, núm. 156 REDF, la expresión “a más tardar”, reproducida en el artículo 15.1 de la Directiva, indica con suma claridad que después del vencimiento del plazo ya no puede presentarse válidamente una solicitud de devolución y que, por tanto, ese plazo es de caducidad, lo que determina que su inobservancia supone la extinción del derecho a la devolución del IVA. En cambio, en el artículo 20.2 de la Directiva no se recoge la expresión “a más tardar”. Esta omisión es indicativa de que, en el contexto de la Directiva, el legislador no pretendía establecer un plazo de caducidad para el caso de desatención del requerimiento.

El TJUE continúa razonando que, además, esta interpretación resultada confirmada por otras disposiciones de la Directiva. Así, la información adicional exigida con arreglo al artículo 20 puede ser requerida por el Estado miembro de devolución a una persona distinta del sujeto pasivo o a las autoridades del Estado miembro de establecimiento del solicitante. En caso de falta de respuesta o de una respuesta fuera de plazo, no tiene sentido que ese incumplimiento imputable a terceros provoque la extinción del derecho para el solicitante, ya que ello supondría la lesión de los principios fundamentales que rigen el sistema común del IVA. El Abogado General apuntó que incluso se podrían vulnerar los

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

derechos a una buena administración y a la tutela judicial efectiva que están garantizados por los artículos 41 y 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. Por otro lado, el artículo 21 de la Directiva 2008/9/CE fija un plazo para que el Estado miembro de devolución comunique su decisión de aprobar o denegar la solicitud, en el supuesto de que no se reciba la información solicitada. Por tanto, la Directiva no excluye que, incluso omitido el requerimiento, sea posible aceptar una solicitud de reembolso, lo que resulta incompatible con una caducidad. Por último, el artículo 26 de la Directiva determina que en caso de que la devolución se efectúe con retraso debido a que la información requerida se aportó fuera de plazo, el Estado miembro de devolución no tiene que abonar intereses de demora por ese retraso. Pues bien, si el plazo establecido en el artículo 20.2 fuera de caducidad, la respuesta tardía a una solicitud de información conduciría necesariamente a una denegación del reembolso y no a la concesión del mismo con retraso y sin intereses de demora. En definitiva, por todas estas razones, derivadas de una interpretación conjunta y sistemática de la Directiva, el TJUE concluye que el plazo de un mes para aportar la información adicional requerida no constituye un plazo de caducidad. Por tanto, el sujeto pasivo no pierde su derecho a la devolución en caso de incumplimiento del plazo, puede recurrir la negación del reembolso, según lo previsto en el artículo 23 de la Directiva, y puede subsanar su solicitud presentando al juez nacional la información que le fue requerida y que le permite acreditar su derecho a la devolución.

Esta sentencia tiene interés no sólo porque resulte ejemplificadora de una interpretación contextual del Derecho de la UE, sino también por aclarar una cuestión de indudable trascendencia práctica que no estaba resuelta expresamente en la Directiva y que en nuestro ordenamiento tampoco está claramente establecida (arts. 119 LIVA, 31 RIVA, 5 y 6 de la Orden EHA/789/2010).

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 8 de mayo de 2019, EN.SA, C-712/17, ECLI:EU:C:2019:374.

Materias tratadas: IVA – operaciones ficticias – denegación del derecho a deducir – deber de pagar el IVA consignado en factura – multa por un importe igual a la deducción indebida – principios de neutralidad y proporcionalidad.

Hechos: Durante los años 2009 y 2010, la sociedad italiana EN.SA, dedicada a la producción y distribución de energía eléctrica, realizó una serie de operaciones ficticias de compra y de venta de energía, con el objetivo de presentar cuentas más favorables para obtener financiación bancaria. Las compraventas eran inexistentes y tenían sentido circular, de modo que EN.SA vendía una cantidad de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

energía por un determinado importe y, a continuación, recompraba la misma cantidad de energía por el mismo precio. EN.SA se deducía el IVA correspondiente a las adquisiciones e ingresaba el IVA que aparecía en las facturas que emitía como vendedora, de tal modo que, en conjunto, las operaciones se neutralizaban entre sí y no suponían una pérdida recaudatoria para la Hacienda Pública ni tampoco un ahorro fiscal para EN.SA. Sin embargo, la Administración tributaria detectó estas operaciones y regularizó las declaraciones de IVA de EN.SA, denegando el derecho a deducir por las operaciones de compra ficticias. En cambio, señaló que EN.SA está obligada a pagar el IVA correspondiente a las ventas ficticias. Además, la Agencia Tributaria italiana impuso a EN.SA una multa del 100% calculada sobre la base de los importes de IVA indebidamente deducidos (no sobre la deuda tributaria liquidada).

EN.SA recurrió las decisiones de la Agencia Tributaria italiana ante la Comisión Tributaria Regional de Lombardía. Este órgano decidió suspender el procedimiento principal y preguntar al TJUE si en el caso de operaciones ficticias, que no han supuesto una ventaja fiscal para el contribuyente, ni tampoco un perjuicio económico a la Hacienda Pública, se opone a los principios del Derecho de la UE en materia de IVA la regularización practicada por la Administración tributaria (denegando la deducción del IVA soportado y obligando al ingreso del IVA repercutido), así como la imposición de una sanción por importe igual al IVA indebidamente deducido. El TJUE amplió el ámbito de esta cuestión, para dar una respuesta útil al órgano remitente, de modo que comprende cualquier punto del Derecho de la UE que requiera una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio principal.

Decisión del Tribunal: En esta sentencia, el TJUE procura buscar un adecuado equilibrio entre, por un lado, la legalidad formal, aplicando los principios fundamentales del sistema común de IVA (el mecanismo de deducción-repercusión y el principio de neutralidad) y, por otro lado, la justicia material, ofreciendo una vía para que no se produzcan situaciones injustas de sobreimposición para el contribuyente y de enriquecimiento injusto para la Administración.

Así, el TJUE parte de que en caso de operaciones ficticias no se genera un derecho a deducir, puesto que falta la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios (asuntos *SGI* y *Valériane*, núm. 180 *REDF*). Por tanto, es correcto que la Administración italiana deniegue la deducción. Por otra parte, en el supuesto de operaciones ficticias, persiste la obligación de pagar el IVA que se ha mencionado en la factura, de acuerdo con lo previsto en el artículo 203 de la Directiva IVA (asunto *Stroy Trans*, núm. 158 *REDF*). En la generalidad de los casos, la combinación de estas dos reglas no plantea problemas en la práctica, ya que se aplican a operadores distintos. No sucede así en las circunstancias concretas de este caso, ya que, al producirse compraventas cruzadas, un mismo

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

operador tiene el derecho a deducir el IVA soportado y el deber de ingresar el IVA repercutido. En esta situación, podría vulnerarse el principio de neutralidad fiscal si se niega la deducción, pero se mantiene la obligación de ingreso. Ahora bien, el TJUE recuerda que este principio de neutralidad puede exceptuarse, de forma proporcionada, en supuestos de fraude y abuso o cuando exista un riesgo de pérdida de ingresos tributarios. Según el TJUE, el respeto de los principios de neutralidad y de proporcionalidad conlleva a que, en una situación como la controvertida, los Estados miembros permitan corregir el impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expida la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios (asunto *Stroy Trans*, núm. 158 *REDF*). El TJUE alcanza así una solución de compromiso. Las operaciones ficticias autorizan a que el Estado deniegue la deducción del IVA soportado y a que se mantenga el deber de ingresar el IVA repercutido, pero aquel sujeto que repercutió un IVA en la factura puede solicitar la devolución del IVA ingresado, si actuó de buena fe y eliminó el riesgo de pérdidas de ingresos.

En cuanto al modo de cálculo de la sanción, el TJUE concluye que resulta desproporcionado tomar como base la cuantía indebidamente deducida, ya que ese importe no se corresponde necesariamente con la deuda tributaria (que es resultado de la diferencia entre el IVA devengado y el IVA deducible). Asimismo, ese método de cuantificación deja vacía de contenido la posibilidad de regularizar la deuda tributaria nacida con arreglo al artículo 203 de la Directiva, ya que, aunque pueda regularizarse por no existir riesgo de pérdida de ingresos tributarios, sigue existiendo una deuda en concepto de multa por un importe igual al de la deducción indebida del impuesto.

5.5. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 8 de mayo de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390.

Materias tratadas: IVA – derecho de deducción – sujeto pasivo que realiza actividades económicas y no económicas – prorata – gastos mixtos – normativa nacional que no establece criterios de reparto entre actividades económicas y no económicas – principio de legalidad tributaria.

Hechos: La mancomunidad de municipios de la cuenca del cobre en Polonia tiene atribuidas determinadas funciones públicas, como la planificación y la ejecución de tareas en el ámbito de la gestión de residuos, por las que percibe un canon de los municipios. Estas actividades no tienen carácter económico y, por tanto, no están sujetas al IVA. Por otro lado, la mancomunidad presta servicios adicionales a los particulares, de carácter económico, que sí están sujetos a IVA. De este modo, durante

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

los ejercicios 2013 a 2015, la mancomunidad se encontraba, a efectos de IVA, en prorrata, pudiendo solo deducir aquella parte del IVA que podía relacionar con las actividades económicas sujetas a IVA. Sin embargo, una parte de sus gastos tenían carácter mixto, de modo que no podían imputarse exclusivamente ni a sus operaciones económicas ni a sus operaciones no económicas. En el año 2016, el legislador polaco adoptó una norma relativa al cálculo del derecho a deducir en el supuesto de gastos mixtos, pero esta norma no resultaba aplicable a los períodos anteriores a los que se refiere este caso. A falta en el derecho nacional de criterios de reparto entre actividades sujetas y no sujetas, el TS polaco había establecido que el sujeto pasivo tenía derecho a deducir íntegramente el IVA, incluido la parte del impuesto soportado relacionada con actividades no económicas. Según el TS polaco, teniendo en cuenta el principio de legalidad tributaria, establecido en la Constitución polaca, la falta de regulación en el derecho nacional no podía reprocharse a los sujetos pasivos. En estas circunstancias, la mancomunidad de municipios formuló una consulta a las autoridades polacas preguntando cómo determinar el derecho a deducir en el caso de gastos mixtos. La respuesta a esta consulta fue recurrida al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia. Este Tribunal tenía dudas acerca de la compatibilidad de la interpretación establecida por el TS polaco con la Directiva IVA, por lo que acordó preguntar al TJUE si se opone al artículo 168.a) de la Directiva IVA y al principio de neutralidad fiscal una práctica administrativa que concede el derecho de deducción plena del IVA soportado en caso de gastos mixtos, relacionados con operaciones sujetas y no sujetas al IVA, teniendo en cuenta que en los períodos considerados la legislación nacional no prevía ningún método ni criterio de reparto de las cuotas soportadas entre estos tipos de operaciones.

Decisión del Tribunal: En este caso se suscitan dos cuestiones de muy distinto alcance. Por un lado, si la ausencia de criterios en la regulación nacional respecto al IVA deducible en el caso de gastos mixtos autoriza a que el sujeto pasivo se aplique una deducción íntegra. La respuesta negativa a esta cuestión creemos que se deriva sin dificultades de la abundante jurisprudencia del TJUE en este ámbito. Por otra parte, se plantea la posible aplicación del principio de legalidad tributaria y su incidencia en la anterior cuestión. Este segundo aspecto es abordado por primera vez por el TJUE y es lógicamente la parte más interesante en la argumentación de esta sentencia.

Por lo que respecta al derecho a deducir, el TJUE reproduce su jurisprudencia reiterada sobre este tema, destacando la importancia de este principio para asegurar la neutralidad fiscal y la necesidad de que exista una correlación entre operaciones por las que se repercute un IVA y operaciones por las que soporta un IVA deducible. El TJUE recuerda que si un sujeto realiza operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones no económicas sin este derecho, los artículos 173 a 175 de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

Directiva establecen reglas que permiten determinar la parte del IVA deducible, de modo que este IVA deducible debe ser proporcional al importe relativo de las operaciones económicas del sujeto pasivo. En cambio, la Directiva IVA no determina los métodos y los criterios de reparto en el caso de gastos mixtos, lo cual debe ser regulado por los Estados miembros. En el ejercicio de este margen de apreciación, los Estados deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva y así establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de las actividades (asunto *Gmina Ryjewo*, núm. 180 REDF).

En este caso, la falta de regulación nacional, en contra de lo sostenido por el TS polaco, no determina que el sujeto pasivo tenga derecho a deducirse en su totalidad el IVA soportado por gastos mixtos. La concesión de un derecho de deducción íntegra en ese caso supondría una ampliación que resultaría contraria a los principios fundamentales en los que se basa el sistema común del IVA. En particular, le supondría una ventaja contraria al principio de neutralidad, entendido como reflejo en materia del IVA del principio de igualdad de trato.

En cuanto al principio constitucional de legalidad tributaria en el que se basa el TS polaco para justificar el derecho a la deducción íntegra por gastos mixtos, hemos de destacar que, hasta donde nosotros sepamos, es la primera vez que el TJUE se pronuncia expresamente sobre su vigencia y alcance en el Derecho de la UE. A este respecto, el TJUE reconoce que se trata de un principio general del Derecho, que puede considerarse parte integrante del ordenamiento jurídico de la UE y que tiene su origen en las tradicionales constitucionales comunes a los Estados miembros. Es la constatación del típico proceso de recreación de principios generales en la UE que ya han seguido otros principios como el de seguridad jurídica o confianza legítima. Así, se confirma el reconocimiento y la vigencia de un principio fundamental, que está presente en la mayoría de los ordenamientos internos de los Estados miembros, que es fruto de una tradición jurídica compartida y cuya configuración en esos Estados es más o menos coincidente. A continuación, ese principio se importa al Derecho de la UE, normalmente mediante su reconocimiento por la jurisprudencia del TJUE. A partir de entonces, este principio se amolda a las peculiaridades del ordenamiento de la Unión y adquiere una configuración propia que se impone de vuelta a los derechos nacionales cuando en estos se aplica el Derecho de la UE. El resultado es una integración de ambos ordenamientos (el interno y el de la UE) y una influencia recíproca en la vigencia y configuración de los principios generales del Derecho.

Tras su reconocimiento, el TJUE trata de delimitar cuál es el alcance del principio de legalidad tributaria en el Derecho de la UE. Como línea de principio, el TJUE señala que el mismo exige que toda

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

obligación de un impuesto y todos los elementos esenciales que definen sus características fundamentales estén previstos por la ley. Como tal, esta es una afirmación que puede suscribir sin dificultades cualquiera de los Tribunales Constitucionales de los Estados miembros, incluido el español. No obstante, queda la duda de si el TJUE se está refiriendo a la necesidad de que exista una norma de derecho positivo que regule una determinada materia (la tributaria) o a la necesidad de que esa regulación se lleve a cabo mediante una determinada fuente del derecho, la ley, como expresión y garantía del principio democrático de autoimposición, en lugar de otras fuentes secundarias como el reglamento. Lo primero es, en realidad, una derivación o manifestación de seguridad jurídica, quizás la más elemental, la exigencia de existencia de norma para que el operador jurídico sepa a qué atenerse. Lo segundo es una regla sobre la producción normativa y es lo que habitualmente se ha entendido en los derechos nacionales por principio de legalidad tributaria o, con otros términos, de reserva de ley tributaria. Esta segunda concepción plantea en el caso del Derecho de la UE un problema previo como es la determinación de qué se entiende por ley, ya que, como se sabe, la tipología de actos jurídicos de la UE adopta una nomenclatura y una configuración distinta a la existente en los derechos nacionales.

Por otro lado, en sentido negativo, el TJUE advierte que el principio de legalidad tributaria no exige que todos los aspectos técnicos de la imposición estén regulados de modo exhaustivo, siempre que las normas establecidas por la ley permitan al sujeto pasivo prever y calcular el importe del impuesto devengado y determinar el momento en que será exigible. Según el TJUE, la inexistencia de reglas técnicas de carácter accesorio respecto de un elemento esencial del impuesto no constituye, por sí misma, una vulneración del principio de legalidad tributaria como principio general del Derecho de la Unión. El hecho de que la normativa fiscal aplicable haya dejado al sujeto pasivo la elección entre varias líneas de conducta posibles para acogerse a un derecho no puede considerarse, en sí mismo, contrario a este principio. Con este razonamiento, el TJUE confirma que el principio de legalidad tiene también en el ámbito de la UE un alcance relativo, de modo que no todo debe regularse en la ley. No obstante, en nuestra humilde opinión, esta argumentación tiene un error de concepto. El TJUE parece identificar el principio de legalidad tributaria con la necesidad de existencia de norma y no con la necesidad de que la norma adopte forma de ley. Con este enfoque, creemos que el principio de legalidad tributaria llegaría a confundirse con el de seguridad jurídica.

El TJUE señala que la cuestión de cuáles son los elementos esenciales cubiertos por el principio de legalidad depende del Derecho de la UE, en cuanto que principio general de este ordenamiento. No depende de cómo se interprete el principio de legalidad en el derecho nacional. En este caso, el TJUE considera que el derecho de deducción es un elemento esencial de la obligación de pago del IVA y este

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

elemento esencial está claramente fijado en el artículo 168 de la Directiva IVA. En cambio, la determinación de qué parte de los gastos mixtos se corresponde con una actividad económica que permita la deducción no reviste, en el sistema común del IVA, un carácter esencial que defina alguna de las características fundamentales del IVA. Por tanto, como no es un elemento esencial, no es necesario que esa regulación esté expresamente prevista por la normativa fiscal aplicable.

Por otro lado, el TJUE ofrece al juez nacional una serie de orientaciones para que pueda valorar el cumplimiento del principio de legalidad (en su configuración como principio de la UE) en su ordenamiento interno. Así, le indica que la normativa polaca parece definir, con carácter general, el alcance y la extensión del derecho a deducción de manera precisa. Asimismo, el sujeto pasivo puede obtener una respuesta a una consulta tributaria que analice su situación específica y que le indique los modos de aplicación correcta de la ley. En consecuencia, no parece tampoco que la inexistencia de normas impida al sujeto determinar el importe del IVA deducible.

En conclusión, el TJUE considera que la práctica administrativa polaca consistente en permitir la deducción íntegra de los gastos mixtos, con base en una sentencia del TS polaco, se opone al artículo 168 de la Directiva IVA, sin que esta práctica resulte justificada por la aplicación del principio de legalidad tributaria. Por lo que respecta a los efectos de esta decisión, el TJUE recuerda la vigencia del principio de interpretación del derecho nacional de conformidad con el Derecho de la UE, así como el principio de efecto directo. Por tanto, el TJUE advierte (en claro mensaje dirigido al TS polaco) que los órganos jurisdiccionales nacionales deben modificar una jurisprudencia ya establecida si la misma se basa en una interpretación del Derecho nacional incompatible con los objetivos de una directiva.

Como señalábamos al principio de este comentario, el interés principal de esta sentencia reside en el reconocimiento por el TJUE del principio de legalidad tributaria, como principio derivado de los ordenamientos nacionales, pero que adquiere configuración propia en el ámbito de la UE. Una vez que se ha producido este reconocimiento, habrá que ver cómo se desarrolla este principio en decisiones posteriores, pero de momento el TJUE lo identifica con que exista una regulación en la ley, más que con una necesaria regulación por norma con rango de ley. Por tanto, más que atender al principio democrático de autoimpedición, se trataría de proteger la seguridad jurídica. En cuanto a su alcance, el TJUE limita este principio a aquellos elementos que pueden considerarse esenciales por ser definatorios de las características fundamentales del impuesto en cuestión.

5.6. Sentencias reseñadas de forma más breve.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

La **Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 27 de marzo de 2019, Mydibel, C-201/18**, ECLI:EU:C:2019:254, responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Apelación de Mons, Bélgica, en relación a si existe obligación de regularizar el IVA soportado y si se aplican las normas específicas de entrega de un bien de inversión en un supuesto de *sale and lease back* (venta con arrendamiento financiero posterior). En el caso concreto, la entidad Mydibel constituyó un derecho de enfiteusis sobre unos inmuebles a favor de unas entidades financieras, a cambio de un canon. A continuación, las entidades financieras arrendaron los inmuebles a Mydibel con una opción de compra, por un importe total equivalente al canon más intereses. Estas operaciones no se sujetaron a IVA. Conforme al artículo 185 Directiva IVA, deberá regularizarse el IVA soportado cuando se produzca una modificación de los elementos inicialmente considerados. Pues bien, en este caso, el TJUE considera que las operaciones de *sale and lease back* no han afectado al hecho de que los inmuebles siguen siendo utilizados por la empresa Mydibel de manera interrumpida y duradera para su actividad económica, por lo que no se han alterado los elementos inicialmente tomados en cuenta para la deducción del IVA y, por tanto, no existe deber de regularizar. Por otro lado, tampoco puede considerarse que se haya producido una entrega de un bien de inversión, puesto que las operaciones de *sale and lease back* deben valorarse conjuntamente, no por separado. Vistas en su conjunto, tales operaciones tienen una finalidad financiera, de proporcionar liquidez a Mydibel. La constitución del derecho de enfiteusis no puede desvincularse del arrendamiento posterior y, en realidad, las entidades financieras (enfiteutas y arrendadoras) no disponen de los inmuebles con la misma amplitud que si fueran sus propietarias, por lo que no se produce una entrega de bienes, en el sentido establecido por la jurisprudencia del TJUE.

La **Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 28 de marzo de 2019, Milan Vinš, C-275/18**, ECLI:EU:C:2019:265, responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de la República Checa en un asunto en el que la administración tributaria checa niega la exención de IVA de unas exportaciones porque no se ha presentado la declaración en aduana de exportación, aunque la empresa exportadora dispone de documentos que acreditan que los bienes han salido efectivamente del territorio de la Unión. El TJUE, con base en jurisprudencia anterior (asuntos *BDV*, núm. 162 *REDF*; *Cartrans Spedition*, núm. 181 *REDF*), señala que la normativa checa se opone al artículo 146 de la Directiva IVA, en relación al artículo 131 de la misma Directiva, puesto que es desproporcionado exigir el cumplimiento de una obligación formal, como es la presentación de la declaración aduanera de exportación, sin tener en cuenta el cumplimiento de los requisitos materiales (la salida de los bienes). La jurisprudencia del TJUE solo admite dos supuestos en lo que esto sería posible, pero que no se

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

verifican en este caso. En primer lugar, cuando el sujeto pasivo participa deliberadamente en un fraude fiscal; y, en segundo término, cuando el incumplimiento formal impide probar que se ha cumplido el requisito material.

La Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 10 de abril de 2019, PSM “K”, C-214/18, ECLI:EU:C:2019:301, aclara que la actividad realizada por un gestor de notificaciones judiciales y de embargo, figura prevista en el derecho polaco, está sometida al IVA, por constituir una prestación de servicios onerosa realizada por un sujeto pasivo, dado el carácter del IVA como impuesto general sobre el consumo y al no resultar aplicable ninguna exención. Por este servicio, los gestores perciben una “tasa” cuya cuantía, según el derecho polaco, no puede incrementarse por un importe de IVA, por lo que debe considerarse que esa “tasa” incluye ya el IVA. Según el TJUE, esta interpretación no vulnera ni el principio de neutralidad, ni el principio de proporcionalidad.

La Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 11 de abril de 2019, PORR Éptési, C-691/17, ECLI:EU:C:2019:327, reitera la interpretación establecida en la sentencia *Farkas*, núm. 175 REDF, sobre denegación del derecho a deducir el IVA soportado cuando el sujeto pasivo ha aplicado erróneamente el régimen ordinario de IVA en lugar de la inversión del sujeto pasivo. Recordemos que el TJUE estableció en el asunto *Farkas* que, en ese caso, denegar la deducción no incumple la Directiva, puesto que se omite un requisito de fondo, no meramente formal, y el IVA no ha llegado a devengarse. En cuanto a la posibilidad de obtener una devolución directamente de la Administración, en lugar de reclamar al proveedor que repercutió indebidamente el IVA, el TJUE reitera que cabría excepcionalmente esta posibilidad si no existe indicio de fraude, ni perjuicio económico para la Administración y el proveedor se encuentra en una situación de insolvencia que hace que no resulte efectiva esta reclamación al proveedor. Por último, en esta sentencia, el TJUE matiza que la Administración no está obligada, antes de denegar la deducción, a verificar que los proveedores pueden rectificar la factura, ni tampoco está obligada la Administración a ordenar tal rectificación, ya que con carácter general el derecho interno permite que el sujeto al que se repercutió incorrectamente el IVA lo recupere del prestador del servicio, mediante el ejercicio de una acción de Derecho civil.

La Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 2 mayo de 2019, Budimex, C-224/18, ECLI:EU:C:2019:347, interpreta, a petición del Tribunal Supremo polaco, los artículos 63 y 66.1.c) de la Directiva IVA. El TJUE analiza en qué momento se produce el devengo del IVA en el caso de obras de construcción y montaje cuando se ha previsto un acto formal de recepción de las obras por parte del promotor, que acredite la corrección de las mismas. El devengo y la exigibilidad del impuesto no se

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

producen hasta que no se termine materialmente la prestación. Ahora bien, según el TJUE, en estos casos el servicio no está completamente efectuado hasta que se produce la recepción formal de las obras, ya que no es descartable que haya que corregir defectos y es posible también que el constructor no pueda determinar hasta ese momento el importe de la contraprestación que constituye la base imponible. El TJUE atiende así a la realidad económica y mercantil de la operación para interpretar las disposiciones de la Directiva. Por ello, matiza que esta conclusión está supeditada a que ese acto de recepción haya sido estipulado en el contrato y a que esta previsión contractual refleje las normas y prácticas propias del ámbito en el que se realiza la prestación, lo cual deberá verificar el juez nacional. En nuestro derecho, el artículo 75.Uno.2º *bis* LIVA establece una regla especial de devengo para las ejecuciones de obra cuya destinataria sea una Administración pública. En este caso, el devengo se produce con la recepción de la obra. En numerosas consultas, la DGT ha interpretado el alcance objetivo y subjetivo de esta regla especial. A la vista de la sentencia que comentamos no es descartable que esta regla “especial” se aplique también a contratos de ejecución de obra privada. Lo que sí está claro, según la doctrina administrativa y la jurisprudencia del TS, es que no se produce el devengo con la simple expedición de una certificación de obra. Es necesario que además se produzca la transmisión del poder de disposición.

La **Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 2 de mayo de 2019, C-265/18, *Jarmuškienė*, C-265/18, ECLI:EU:C:2019:348**, aclara el ámbito del régimen especial de franquicia, previsto en los artículos 282 a 292 de la Directiva IVA, para las pequeñas empresas, en el supuesto de que se produzca una entrega, a favor de un mismo comprador, de dos bienes inmuebles vinculados por su naturaleza (como una edificación y el terreno en el que esta se asienta) e incluidos en un mismo contrato de compraventa. En este caso, según el TJUE, debe aplicarse el límite anual del volumen de operaciones, teniendo en cuenta el valor de los dos bienes inmuebles conjuntamente. El TJUE razona que, en este supuesto, en realidad, se produce una única entrega de bienes, lo cual, además, es coherente con el fin de simplificación que se persigue con este régimen especial de franquicia.

La **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 2 de mayo de 2019, *Grupa Lotos*, C-225/18, ECLI:EU:C:2019:349**, interpreta, de nuevo, la cláusula *stand still* del párrafo segundo del artículo 176 de la Directiva IVA, que permite a los Estados mantener restricciones al derecho de deducir que tuvieran en su ordenamiento interno con anterioridad a su adhesión a la UE hasta que el Consejo determine los gastos cuyo IVA no es deducible (hecho que todavía no se ha producido). En este caso, se trata de la exclusión prevista en el derecho polaco para los servicios de alojamiento y de restauración. Por un lado, el TJUE determina que la ampliación de esa exclusión, con posterioridad a la adhesión, es contraria a

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

la Directiva IVA y a la obligación que se deriva del artículo 4.3 TUE de que los Estados recauden íntegramente el IVA en su territorio, como ya señaló en el asunto *Magoora*, núm. 143 REDF. Por otro lado, el TJUE aclara que el alcance de la cláusula *stand still* no está vinculado a las exclusiones que puede autorizar el Consejo con base en el párrafo primero del artículo 176 de la Directiva (gastos que no tengan un carácter profesional, como los de lujo, recreo o representación), de modo que la cláusula *stand still* puede cubrir la exclusión de otro tipo de gastos, incluso los de carácter profesional (asunto *Royscot y otros*, núm. 107 REDF), siempre que estén definidos de manera suficientemente precisa (asunto *X Holding BV y Oracle Nerderland BV*, núm. 147 REDF).

La **Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 8 de mayo de 2019, A-PACK, C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377, interpreta, a petición del Tribunal Supremo checo, el artículo 90.2 de la Directiva IVA, que permite a los Estados excluir la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en los supuestos de impago total o parcial. Conforme a reiterada jurisprudencia, esta posibilidad no es ilimitada (asuntos *Di Maura*, núm. 177 REDF; *T-2*, núm. 178 REDF; *Tratave*, núm. 182 REDF). Los Estados no pueden excluir la modificación pura y simplemente en caso de impago, ya que ello iría en contra del principio de neutralidad. La exclusión ha de estar justificada por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre inherente al impago o al carácter definitivo del mismo. En este caso, el derecho checo supeditaba la rectificación de la base imponible a que el deudor no haya dejado de ser sujeto pasivo del IVA. El TJUE considera que esta regla no está justificada por aquella finalidad. El TJUE tampoco admite la invocación de los objetivos de garantizar la percepción exacta del IVA, evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, pues tales objetivos no justifican la excepción prevista en el artículo 90.2 de la Directiva. Finalmente, tampoco resulta pertinente la invocación del artículo 273 de la Directiva IVA, que permite a los Estados establecer medidas antifraude, puesto que no resulta de los autos que concurra una situación de riesgo de fraude o de evasión fiscal y, en cualquier caso, la medida incluida en el derecho checo excedería de los límites necesarios para alcanzar los objetivos del artículo 273. En lo que respecta al derecho español, debemos recordar que los artículos 80.Cuatro LIVA y 26 RIVA permiten la modificación de la base imponible en caso de crédito total o parcialmente incobrable, supeditando esta modificación a diversos requisitos, entre los que no figura uno análogo al analizado en esta sentencia.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 8 de mayo de 2019, Geelen, C-568/17**, ECLI:EU:C:2019:388, el TJUE interpreta, por petición del Tribunal Supremo de los Países Bajos, la regla específica de localización de las actividades de tipo recreativo, que se entienden desarrolladas allí donde se ejecuten materialmente las prestaciones de servicios. Los hechos se refieren a los años 2006 a

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

2009, período en el que estuvo vigente el artículo 9.2.c), primer guion, de la Sexta Directiva, y luego el artículo 52.a) de la Directiva IVA, en su redacción original (en la actualidad, esa regla se contempla en el artículo 53 de la Directiva IVA). A pesar de la diferente numeración, el contenido es sustancialmente idéntico en los distintos preceptos. La duda se plantea respecto de una prestación de servicios de carácter complejo consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet. Según el TJUE, tales servicios pueden considerarse una actividad recreativa, en el sentido de la Directiva, puesto que tienen como objetivo principal el entretenimiento, sin que resulte relevante el hecho de que no se prestan con la presencia física de sus destinatarios y de que estos últimos no acceden a la prestación desde un único lugar. Resuelta esta duda, el TJUE también aclara que la prestación se entiende materialmente ejecutada en lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador de servicios o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que suministre esta prestación o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual. En este caso, el servicio se localiza en los Países Bajos, que es el lugar desde que el prestador organiza las sesiones interactivas, siendo irrelevante que las personas filmadas se hallen en Filipinas.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18***, ECLI:EU:C:2019:412, el TJUE aplica la jurisprudencia establecida en el asunto *Auto Lease Holland, C-185/01*, de modo que concluye que la puesta a disposición de tarjetas para la adquisición de carburante por parte de una sociedad matriz a sus sociedades filiales no constituye una entrega de bienes, pues las filiales deciden libremente la calidad, la cantidad y el tipo de carburante, así como el momento de la compra y la forma de utilizarlo. Según el TJUE, estamos ante una prestación de servicios, en particular, de concesión de crédito, que está exenta en virtud del artículo 135.1.b) de la Directiva IVA, pues la sociedad matriz carga inicialmente con los costes del carburante y con posterioridad factura a la filial con un recargo del 2 por ciento, pudiendo la filial compensar su importe o abonarlo en el plazo de uno a tres meses desde la recepción de la factura. Como tiene establecida la jurisprudencia del TJUE, la exención de concesión de crédito no se circunscribe a entidades bancarias y financieras, ya que, si fuera así, se vulneraría el principio de igualdad de trato.

6. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

La **Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 13 de marzo de 2019, *B.S. (Malt dans la composition de la bière)*, C-195/18**, ECLI:EU:C:2019:197 se pronuncia sobre el concepto de cerveza que figura en el

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

artículo 2 de la Directiva 92/83 relativa a los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. De acuerdo con este concepto se entenderá por “cerveza” todo producto del código NC 2203 (cerveza de malta), o todo producto que contenga una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas del código NC 2206, y que en cualquiera de los dos casos tenga un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 0,5% vol.. El producto controvertido del presente caso es un producto intermedio, destinado a ser mezclado con bebidas no alcohólicas, que se obtiene a partir de un mosto que contiene menos ingredientes malteados que sin maltear y al que se añade jarabe de glucosa antes del proceso de fermentación. La cuestión prejudicial consiste en determinar si dicho producto intermedio puede calificarse de “cerveza de malta” comprendida en la mencionada partida arancelaria 2203 de la NC. El problema principal reside en que el producto en cuestión tiene más porcentaje de ingredientes sin maltear que malteados, y además se le añade glucosa antes de la fermentación, lo que pone en duda su clasificación como cerveza de malta.

El TJUE, de acuerdo con el contenido de la NC y sus notas explicativas, elaboradas por la Organización Mundial de Aduanas (OMA), considera que un producto de este tipo no queda excluido del concepto de cerveza de malta, comprendido en la partida 2203 de la NC, por el solo hecho de tener menos ingredientes sin maltear. Ahora bien, el TJUE puntualiza que dicho producto solo puede estar comprendido en la partida 2203 si sus características y propiedades organolépticas se corresponden con las de la cerveza. Como señala el TJUE, esto no sucedería, por ejemplo, si ese producto intermedio no se pareciera visualmente a la cerveza o no tuviera el gusto específico de esta, cuestión que deberá verificar al órgano judicial remitente. Así pues, mediante la presente sentencia se confirma que, en este tipo de casos, no basta con atenerse al contenido de la NC o de sus notas explicativas, sino que además es necesario tener en cuenta las características organolépticas del producto de que se trata, tal como ya ha señalado el TJUE en otros pronunciamientos donde también se discutía la clasificación arancelaria de varios tipos de bebidas alcohólicas (*Siebrand*, C-150/08 y *Skoma-Lux*, C-339/09).

La **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 11 de abril de 2019, *Skonis ir kvapas*, C-638/17, ECLI:EU:C:2019:316**, analiza si un determinado tipo de tabaco se puede considerar incluido en la categoría de “cigarros puros o cigarritos” del artículo 4.1, apartado a), de la Directiva 2011/64/UE relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. De acuerdo con dicho precepto, se incluyen en el concepto de cigarros puros o cigarritos los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural. Pues bien, el producto controvertido consiste en unos rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural, pero recubierta parcialmente por una capa adicional de papel en la parte del filtro, lo cual puede dar lugar a una semejanza visual de este

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

producto con los cigarrillos. El TJUE se pronuncia sobre si el hecho de que los rollos de tabaco estén recubiertos parcialmente de una capa adicional de papel es pertinente a los efectos de incluir dichos rollos en la categoría de cigarros puros o cigarrillos.

El TJUE realiza una interpretación amplia de este concepto a tenor de las propias disposiciones de la Directiva 2011/64 así como de su sistemática y finalidad. Así, el TJUE considera que la clasificación que hace la Directiva de las diferentes categorías del tabaco debe realizarse teniendo en cuenta las características y los usos a los que se destinan las distintas labores. En este punto, el TJUE recuerda también que la Directiva 2011/64, a diferencia de otras Directivas en materia de impuestos especiales (Directiva 2003/96), no remite para la clasificación de los productos a los códigos de la nomenclatura combinada, por lo que los mismos no pueden tenerse en cuenta a estos efectos. Por todo ello, el TJUE considera que el producto controvertido, al estar recubierto por una capa exterior de tabaco, aunque también tenga una capa adicional de papel y pueda confundirse visualmente con los cigarrillos, debe considerarse necesariamente como un producto incluido en la categoría de “cigarros puros o cigarrillos” del artículo 4.1, apartado a), de la Directiva 2011/64.

7. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

7.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 7 de marzo de 2019. Suez II, C-643/17, ECLI:EU:C:2019:179

Materias tratadas: Introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión – Estatuto de mercancías comunitarias – Carga de la prueba del estatuto aduanero de las mercancías – Presunción del carácter comunitario de las mercancías – Pruebas para demostrar la introducción regular de las mismas – Control y vigilancia de las mercancías desde el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Unión.

Hechos: Suez II es una empresa establecida en Portugal que se dedica al comercio de aparatos eléctricos. Durante los años 2000 a 2002 importó mercancía de Hungría y Polonia, que en esa época eran terceros países. Las autoridades aduaneras portuguesas pidieron a Suez II que aportara los documentos que acreditaran que dichas mercancías habían entrado en el territorio aduanero de la Unión, tales como los documentos relativos al despacho a libre práctica o la declaración sumaria. Sin embargo, la empresa no presentó estos documentos, sino que se limitó a presentar las facturas que habían emitido sus

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

proveedores durante dichos años. Tales facturas no fueron admitidas como prueba por las autoridades aduaneras, que concluyeron que las mercancías habían sido introducidas de manera irregular en el territorio aduanero de la Unión y que, en consecuencia, se había originado una deuda aduanera por incumplimiento y una deuda tributaria por el IVA a la importación.

Suez II, si bien pagó tales deudas, recurrió posteriormente las liquidaciones alegando que las mercancías ya habían sido despachadas a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión por diferentes operadores y que la carga de la prueba del carácter no comunitario de las mismas correspondía a las autoridades aduaneras. En este contexto, el órgano judicial que conocía del asunto decidió plantear al TJUE una cuestión prejudicial sobre el estatuto comunitario de este tipo de mercancías, las cuales habían sido entregadas y facturadas por empresas establecidas en terceros países a una empresa establecida en el territorio aduanero de la Unión para su utilización en dicho territorio, pero cuyo estatuto comunitario había sido denegado por las autoridades aduaneras al no haber presentado la empresa las pruebas correspondiente a tal carácter, ni haber podido demostrar que habían sido declaradas e introducidas de manera regular en el territorio aduanero de la Unión.

La normativa aplicable, teniendo en cuenta el momento en que se plantearon los hechos, es la normativa contenida en el derogado CAC (Código Aduanero Comunitario aprobado por el Reglamento 2913/92) y en el igualmente derogado RACAC (Reglamento 2454/93 de aplicación del CAC), en particular, los artículos 37 CAC y 313 RACAC. No obstante, el presente asunto plantea una interesante cuestión sobre la carga de la prueba en el caso de mercancías para las que no ha podido demostrarse su despacho a libre práctica, cuestión que también puede extenderse al ámbito de las actuales disposiciones del Código Aduanero de la Unión (CAU), donde al igual que en el CAC se contempla también el nacimiento de una deuda aduanera en los casos de introducción irregular de las mercancías (artículo 79 CAU).

El artículo 37 CAC establecía que las mercancías introducidas en el territorio aduanero estarán bajo vigilancia aduanera desde su introducción, todo el tiempo que sea necesario para determinar su estatuto aduanero y, en el caso de mercancías no comunitarias, hasta que cambien de estatuto aduanero, o bien pasen a una zona franca o depósito franco o bien se reexporten o destruya. Por su parte, el artículo 313.1 RACAC indicaba que todas las mercancías que se encuentren en el territorio aduanero se considerarán mercancías comunitarias a menos que conste que no poseen dicho estatuto. Y el apartado 2, letra a), de este mismo artículo indicaba que no se considerarán mercancías comunitarias, a menos que su estatuto comunitario conste debidamente, las mercancías que se introduzcan en el territorio aduanero de conformidad con el anterior artículo 37 CAC.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

Así, mientras que Suez II se acoge a la presunción general del artículo 313.1 RACAC, que considera que toda mercancía en el territorio aduanero es comunitaria mientras no se demuestren lo contrario, las autoridades nacionales y la Comisión sostienen, de acuerdo con los artículos 37 CAC y 313.2 RACAC, que las mercancías están sometidas a vigilancia aduanera desde el momento de su introducción y que seguirán así todo el tiempo que sea necesario para determinar su estatuto aduanero. Por tanto, al no haber sido declaradas y sometidas a un régimen aduanero en el momento de su introducción, debe considerarse que tales mercancías fueron introducidas irregularmente y que se originó una deuda aduanera por incumplimiento (artículo 202 CAC).

Con ello, el problema de fondo que plantea el presente caso es determinar si el estatuto de mercancías comunitarias se aplica solamente a las mercancías para las que se haya aportado la prueba de que han sido sometidas a los procedimientos de despacho a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión (v.gr. declaraciones de despacho o declaración sumaria) o si, a tal efecto, son suficientes las facturas emitidas por los proveedores (empresas establecidas en terceros países) cuando tales facturas están debidamente registradas en la contabilidad de la empresa importadora.

Decisión del Tribunal: El TJUE realiza una interpretación general y sistemática de las disposiciones controvertidas (artículo 37 CAC y 313 RACAC) y pone las mismas en relación con otras disposiciones del CAC, tales como las relativas a la vigilancia de las autoridades aduaneras (artículo 4 CAC) o las normas que determinan el nacimiento de una deuda aduanera en los casos de introducción irregular (artículo 202 CAC). A tal efecto, el TJUE aplica una importante jurisprudencia sobre estas cuestiones al amparo de las disposiciones del CAC, de la que destacan los siguientes planteamientos: por un lado, la introducción irregular se consuma cuando las mercancías pasan la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Unión sin que hayan sido presentadas en ella (*Elshani*, C-459/07) y, por otro lado, las mercancías están sometida a vigilancia aduanera desde el momento de su introducción en dicho territorio, pudiendo las autoridades aduaneras realizar los controles correspondientes para comprobar si se han cumplido todas las formalidades relativas a la introducción de las mercancías (*Papismedov y otros*, C-195/03).

De todo ello, resulta que la circunstancia de que las mercancías se someten a vigilancia aduanera no implica que las mismas hayan sido introducidas de manera regular en el territorio aduanero de la Unión. Las mercancías quedan sometidas a vigilancia aduanera desde el momento de su introducción, ya sea dicha introducción regular o irregular, pues desde dicho momento las autoridades aduaneras tienen

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

importantes facultades de control sobre las mercancías. El TJUE recuerda que todas las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión deben presentarse en la aduana y que dicha presentación implica la correlativa obligación de presentar sin demora una declaración sumaria o de cumplimentar, dentro del mismo breve plazo, las formalidades adecuadas para dar a las mercancías un destino aduanero.

En consecuencia, el TJUE considera que la empresa Suez II, en su condición de persona interesada en las operaciones aduaneras de que se trata, debe estar en condiciones de poder probar que las mercancías han sido presentadas en una aduana de la Unión y que se ha presentado una declaración sumaria en dicha aduana o que se han cumplido las formalidades necesarias para dar a las mercancías un destino aduanero, en este caso las formalidades del despacho a libre práctica. Si estas obligaciones no se han cumplido, debe considerarse que se ha producido una introducción irregular de las mercancías y que por tanto ha nacido una deuda aduanera por incumplimiento.

El TJUE desarrolla la cuestión relativa a la importancia que tiene en este punto la prueba del estatuto aduanero de las mercancías y, sobre todo, a quién corresponde la carga de dicha prueba. En el presente caso, ha quedado acreditado que las mercancías fueron entregadas en los locales de la empresas y que se recibieron las facturas correspondientes, debidamente registradas en la contabilidad y emitidas por proveedores establecidos en terceros países. Sin embargo, no ha podido probarse el cumplimiento de las formalidades aduaneras (despacho a libre práctica) con respecto a dichas mercancías. Por ello, el TJUE concluye que estas mercancías no pueden beneficiarse del estatuto de mercancías comunitarias si no se ha aportado la prueba de que se han sometido a los procedimientos de despacho a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión. Y según el TJUE la carga de la prueba del estatuto aduanero de las mercancías corresponde a la sociedad importadora, en este caso Suez II. Si no se aporta dicha prueba, las autoridades aduaneras pueden concluir que tales mercancías tienen el estatuto de mercancías no comunitarias y que, por tanto, han sido objeto de una introducción irregular.

La presente sentencia adopta así un criterio formalista en el ámbito aduanero, que responde a la importancia que tienen los controles que realizan las autoridades aduaneras sobre las mercancías una vez que estas han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión, a fin de comprobar que se han introducido regularmente y que se han pagado los derechos de importación. Así pues, la doctrina principal del presente caso es que el estatuto de mercancías comunitarias solo se reconoce a las mercancías en relación con las cuales se ha presentado la prueba de que han sido sometidas a los procedimientos de despacho a libre práctica en el territorio aduanero de la Unión, debiendo matizarse a

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

tal efecto dos cuestiones: por un lado, que dicha prueba corresponde al importador de las mercancías en cuanto persona interesada en las operaciones aduaneras y, por otro, que el TJUE no admite como prueba las facturas registradas en la contabilidad de la empresa ni la presencia física de la mercancías en los locales de la empresa, sino solamente los documentos aduaneros que acreditan la introducción regular de las mismas, tales como la declaración sumaria o los documentos del despacho a libre práctica.

7.2. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) 22 de mayo de 2019, Krohn & Schröder, C-226/18, ECLI:EU:C:2019:440

Materias tratadas: Deuda aduanera nacida por incumplir el plazo máximo que las mercancías pueden permanecer en depósito temporal – Concepto de exención en el ámbito de las deudas aduaneras – Aplicación del artículo 212 *bis* CAC – Exenciones de derechos antidumping y de derechos compensatorios aplicables a las importaciones de módulos fotovoltaicos – Relación entre las disposiciones del CAC y las medidas de defensa comercial establecidas en Reglamentos de Ejecución (UE).

Hechos: Una empresa alemana (Krohn & Schröder) tiene un almacén en el puerto de Hamburgo, en el que incluyó determinadas mercancías (módulos fotovoltaicos) en depósito temporal, realizando la correspondiente declaración sumaria. Las mercancías solamente pueden permanecer en situación de depósito temporal durante un número máximo de días. El Código Aduanero Comunitario (CAC), aplicable al presente litigio, establecía que las mercancías solamente podían permanecer en depósito temporal durante un plazo máximo de 20 días (artículo 49 CAC) –90 días en el nuevo Código Aduanero de la Unión (artículo 149 CAU)– En cualquier caso, si transcurrido dicho plazo las mercancías no han recibido un destino aduanero (un régimen aduanero en la terminología del CAU) debe considerarse que se ha incumplido la obligación del depósito temporal y que, por tanto, ha nacido una deuda aduanera por incumplimiento.

Esto fue precisamente lo que sucedió en el presente asunto, donde las autoridades aduaneras, al constatar un incumplimiento del plazo máximo del depósito temporal, procedieron a liquidar los derechos importación correspondientes, con la particularidad de que en este caso se trataba de derechos antidumping y de derechos compensatorios, los cuales venían establecidos en dos Reglamentos de Ejecución del Consejo donde se regulaban medidas de defensa comercial para los paneles fotovoltaicos (Reglamentos 1238/2013 y 1239/2013). El problema se planteó porque en dichos Reglamentos se contemplaba también una exención para tales derechos que podría resultar aplicable al presente caso,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

pero que no fue tenida en cuenta por las autoridades aduaneras al haber nacido la deuda en una situación de incumplimiento.

En este contexto, el artículo 212 bis CAC (actualmente, en términos similares, artículo 86.6 CAU) establecía que cuando la normativa aduanera prevea un tratamiento arancelario favorable de una mercancía, una franquicia o una exención total o parcial, dicho tratamiento favorable, franquicia o exención se aplicará igualmente cuando las deudas aduanera haya nacido debido a un incumplimiento. Dado que en este caso la deuda habría surgido por el incumplimiento de una obligación del depósito temporal, se pregunta al TJUE sobre la interpretación del artículo 212 bis CAC a fin de determinar si resulta aplicable la exención que sobre los derechos antidumping y compensatorios contemplan los Reglamentos de Ejecución mencionados. Además, el artículo 212 bis CAC exige también que el interesado haya aportado la prueba de que se reúnen las demás condiciones para la aplicación del tratamiento favorable, la franquicia o la exención.

Por tanto, el TJUE se pronuncia sobre dos cuestiones relativas a la interpretación del artículo 212 bis CAC. La primera, y fundamental, consiste en determinar si las exenciones establecidas en los Reglamentos de Ejecución del Consejo, previstas para los derechos antidumping y compensatorios, se encuentran dentro de los términos “tratamiento favorable, franquicia o exención” que contempla el artículo 212 bis CAC y, en consecuencia, si dichas exenciones son aplicables cuando se liquida una deuda aduanera por incumplir el plazo máximo establecido para el depósito temporal. La segunda cuestión es sobre el concepto de “persona interesada” a los efectos de esta misma disposición, ya que es dicha persona quien debe probar que se cumplen todos los requisitos necesarios para aplicar el tratamiento favorable, la franquicia o la exención.

Por todo ello, como señala el AG (Gerard Hogan), el presente caso brinda al TJUE la oportunidad de aclarar la relación que existe entre el Código Aduanero y los Reglamentos de Ejecución del Consejo por los que se establecen derechos antidumping y derechos compensatorios, en particular en los que se refiere al concepto de exención y a su aplicación en el marco de las medidas de defensa comercial.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza analizando si las exenciones de derechos antidumping y compensatorios, que establecen los Reglamentos de Ejecución (UE), se encuentran dentro del artículo 212 bis CAC a efectos de poder aplicar las mismas en el caso de una deuda aduanera nacida por incumplimiento. En este sentido, en primer lugar, se indica que el término exención de derechos de importación que contempla dicho precepto debe ponerse en relación con el concepto de derechos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

importación que figura en el artículo 4.10 CAC, en cuya virtud entre tales derechos se incluyen los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías. De este modo, el TJUE considera que los derechos antidumping y compensatorios tienen el carácter de exacciones de efecto equivalente, ya que cumplen todos los requisitos que sobre este concepto ha fijado la jurisprudencia: cargas pecuniarias impuestas unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que graven las mercancías por el hecho de atravesar una frontera y que no sean un derecho de aduana propiamente dicho (vid., entre otras, *Koornstra*, C-517/04 y *Koninklijke Coöperatie Consun*, C-248/04).

En segundo lugar, se indica que el término franquicia, que figura en el artículo 212 bis CAC, se refiere a un umbral fijado en términos de cantidad o de valor que se aplica a mercancías importadas en el territorio de la Unión, por debajo del cual el importador disfruta de una exención de derechos de importación. Pues bien, los Reglamentos de Ejecución del presente caso establecen, en este sentido, una franquicia de derechos de importación, ya que se refieren al respeto por parte de los productos y exportadores chinos no solo de un precio mínimo de importación, sino también de un nivel anual de importaciones.

De este modo, el TJUE responde la cuestión planteada afirmando que el artículo 212 bis CAC se aplica a las exenciones de derechos antidumping y derechos compensatorios establecidos en los Reglamentos de Ejecución del Consejo (Reglamentos 1238/2013 y 1239/2013). Con ello, el TJUE realiza una interpretación amplia de los conceptos de franquicia y exención que figuraban en el artículo 212 bis CAC y que actualmente figuran, en el mismo sentido, en el artículo 86.6 CAU, por lo que la doctrina de la presente sentencia es igualmente trasladable a las disposiciones del CAU.

Con respecto a la segunda cuestión, relativa al concepto de “persona interesada”, en el sentido del artículo 212 bis CAC, el TJUE realiza también una interpretación amplia de este concepto, incluyendo en el mismo a toda persona, física o jurídica, a la se considere deudora de una deuda aduanera. Por ello, dado que a la empresa alemana se la considera deudora de una deuda aduanera por incumplimiento de las obligaciones del depósito temporal, procede considerar a dicha empresa como persona interesada en el sentido del mencionado artículo 212 bis CAC, lo que significa que es dicha persona quien debe demostrar que se cumplen todas las condiciones necesarias para la aplicación de la exención.

En relación con esto último, el TJUE señala que los Reglamentos de Ejecución establecen varios requisitos a fin de poder aplicar la exención de derechos antidumping y derechos compensatorios

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

(artículos 3.1 Reglamento 1238/2013 y 2.1 Reglamento 1239/2013). Así, entre tales requisitos, se encuentra el hecho de que las mercancías deben haberse declarado para su despacho a libre práctica, lo que no ocurre en el presente caso, donde las mercancías continúan en depósito temporal y la deuda aduanera surge precisamente debido al incumplimiento del plazo del depósito temporal, ya que las mercancías no han sido despachadas a libre práctica en su debido momento.

Tampoco se cumplen, entre otros, el requisito relativo a la factura comercial, en cuya virtud las importaciones deben ir acompañadas de una factura de compromiso, que debe incluir como mínimo determinados elementos que se establecen en el anexo III de los Reglamentos de Ejecución y que la empresa alemana no aportó en su momento. Y aunque dicha factura se presentó con posterioridad, no incluía todos los elementos mínimos necesarios (la factura omitía la referencia a la Decisión de Ejecución 2013/707, referencia que el TJUE considera fundamental en el contexto de los derechos antidumping y derechos compensatorios de los Reglamentos de Ejecución, pues dicha referencia permite a las autoridades aduaneras verificar en el momento de los hechos que se cumplen todos los requisitos para la aplicación de la exención).

En consecuencia, con la presente sentencia se pone de manifiesto, por un lado, el sentido amplio que tienen los términos exención o franquicia que figuran en el artículo 212 bis CAC (actual artículo 86.6 CAU) y que permiten incluir en su ámbito de aplicación a las exenciones de derechos antidumping y derechos compensatorios que vengán establecidas en Reglamentos de Ejecución del Consejo. No obstante, por otro lado, debe matizarse que la aplicación de tales exenciones no tiene en modo alguno un carácter automático, sino que es necesario acreditar, por parte del interesado, el cumplimiento de todos los requisitos que a tal efecto exija la normativa específica en la materia, en este caso normativa sobre medidas de defensa comercial en el ámbito de las importaciones de módulos fotovoltaicos (Reglamentos 1238/2013 y 1239/2013).

8. CONCEPTO DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL O TRIBUTO Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL (por Adolfo Martín Jiménez)

La STJUE (Sala Séptima) de 14 de mayo de 2019, *Dreyer*, C-372/18, ECLI:EU:C:2019:206, considera nuevamente, en relación con ciertas contribuciones francesas exigibles a las personas físicas, las diferencias entre prestaciones patrimoniales coactivas o tributos y cotizaciones a la seguridad social o vinculadas a prestaciones asistenciales por jubilación, enfermedad etc. En el caso concreto, la calificación

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

de los pagos que realizaban dos residentes en Francia pero que habían cotizado a la Seguridad Social suiza era relevante ya que, por el principio de unicidad de legislación que se aplica a las cotizaciones a la seguridad social, del Reglamento 883/2004, sobre coordinación de los sistemas de seguridad social, en función de la calificación de los pagos, Francia podía exigirlos o no (el Reglamento 883/2004 se aplicaba a Suiza también por efecto de los Acuerdos UE-Suiza sobre libre circulación de personas). La cuestión controvertida en el asunto considerado estaba vinculada al hecho de que Francia defendía que las cotizaciones eran prestaciones patrimoniales excluidas del ámbito de aplicación del Reglamento 883/2004 mientras que el contribuyente consideraba que se trataba de contribuciones a la Seguridad Social incluidas en el ámbito de dicha norma y que, por ello, Francia no podía exigirle (por haber estado dado de alta en Suiza). El principal punto de controversia se encontraba en que el importe de las cotizaciones se modulaba en atención a los ingresos del obligado al pago, razón que llevaba al gobierno francés a defender que la naturaleza de las prestaciones no era la propia de las cotizaciones a la Seguridad Social. Para el TJUE, puesto que las prestaciones derivadas de las cotizaciones controvertidas se conceden al margen de los recursos del beneficiario, los cuáles sólo influyen en las modalidades de cálculo de la prestación y no en el derecho a la percepción, que es independiente del nivel de recursos, las prestaciones controvertidas se deben considerar incluidas en el ámbito del art. 3 Reglamento 883/2004. Para los contribuyentes, la calificación de las prestaciones financiadas con las contribuciones controvertidas como sujetas al citado Reglamento determinaba que Francia no pudiera exigirles las mismas por estar sujetos al régimen suizo de Seguridad Social.

9. PRESTACIONES PATRIMONIALES COACTIVAS Y TASAS EN EL SECTOR DE LAS TELECOMUNICACIONES (por Alejandro García Heredia)

9.1. Auto del TJUE (Sala Novena) de 21 de marzo de 2019, *Telefónica Móviles España*, C-119/18, ECLI:EU:C:2019:231

Materias tratadas: Aportación para financiar la Corporación de Radio y Televisión Española (RTVE) – Compatibilidad de dicha aportación con los principios de proporcionalidad y transparencia de la Directiva 2002/20/CE relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas – Ámbito de aplicación de la Directiva 2002/20/CE – Aplicación de la doctrina del TJUE sobre el establecimiento de cánones o gravámenes en materia de comunicaciones electrónicas.

Hechos: En el presente caso se analiza la aportación que deben abonar en España los operadores de telecomunicaciones para financiar la Corporación de Radio y Televisión Española (RTVE), y que viene

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

establecida en el artículo 2 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación RTVE. La aportación controvertida consiste en una aportación financiera anual que deben pagar las empresas de telecomunicaciones que operan en España en un ámbito geográfico superior al de una comunidad autónoma y que se exige con la finalidad de contribuir a la financiación de la radio y televisión públicas. El Auto del TJUE analiza la adecuación de dicha aportación financiera a los principios de proporcionalidad y transparencia que vienen establecidos en la Directiva 2002/20/CE relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (artículo 6.1 y parte A del anexo de dicha Directiva).

El asunto tiene su origen en los recursos interpuestos ante la Audiencia Nacional por tres compañías del sector (Telefónica, Orange y Vodafone) a las que se les reclamaba la aportación controvertida. Tales empresas ya habían visto desestimadas sus pretensiones ante el TEAC (Resoluciones de 17 de diciembre de 2013, relativas a Telefónica y Vodafone, y otra relativa a Orange de 21 de enero de 2014). El problema principal consiste en determinar si la aportación financiera de RTVE está incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2002/20/CE y si debe, por tanto, adecuarse los referidos principios proporcionalidad y transparencia contenidos en dicha norma.

Decisión del Tribunal: El TJUE responde mediante auto a las cuestiones prejudiciales planteadas dado que sobre esta materia existe ya una importante jurisprudencia de la que fácilmente puede deducirse una respuesta a las mismas (vid., entre otras, *Proximus*, C-517/13; *Base Company*, C-346/13; *Belgacom y Mobistar*, C-256/13 y C-264/13; *Telefónica de España*, C-284/10; *Vodafone Malta y Mobisle Communications*, C-71/12). No obstante, aunque el TJUE resuelva el presente asunto aplicando una consolidada doctrina, debemos al menos recordar en esta reseña, por su interés como gravamen nacional (RTVE), los principales postulados en relación con el establecimiento de distintos cánones o gravámenes en materia de comunicaciones electrónicas al amparo de la Directiva 2002/20/CE (actualmente refundida en la nueva Directiva (UE) 2018/1972 por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas):

1º) La Directiva no solo establece normas relativas a los procedimientos de concesión de determinadas autorizaciones en esta materia, sino también normas relativas a la naturaleza, e incluso magnitud, de las cargas pecuniarias relacionadas con dichos procedimientos que los Estados miembros pueden imponer a las empresas que prestan servicios de comunicaciones electrónicas.

2º) El artículo 6 de la Directiva se refiere a las condiciones y obligaciones específicas que puedan asociarse a la autorización general y a los derechos de uso de radiofrecuencias y números, y, entre tales

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

condiciones, están las tasas administrativas del artículo 12.

3º) Por tanto, para que las disposiciones de la Directiva sean aplicables a un gravamen interno en esta materia es necesario que dicho gravamen esté vinculado al procedimiento de autorización general que establece la Directiva, el cual garantiza el derecho a suministrar redes o servicios de comunicaciones electrónicas.

4º) Las tasas administrativas que los Estados miembro impongan, al amparo del artículo 12 de la Directiva, a los operadores que sean titulares de autorizaciones generales tendrán por objeto exclusivo los gastos administrativos correspondientes a cuatro actividades administrativas: expedición, gestión, control y ejecución del régimen de autorizaciones.

5º) Por tanto, un gravamen que no esté vinculado al procedimiento de autorización general (que permite acceder al mercado de servicios de comunicaciones electrónicas), sino que esté vinculado al uso de los servicios de telefonía móvil prestados por los operadores y que, en definitiva, vaya a cargo de los usuarios, no está comprendido en el artículo 12 de la Directiva.

De acuerdo con esta doctrina, el TJUE considera que la aportación financiera a RTVE no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2002/20/CE, ya que el pago de esta aportación no es condición necesaria para obtener la autorización general a los efectos de la Directiva. En este punto, el TJUE argumenta que la aportación se exige a los operadores por disponer ya de una autorización general y por haber prestado el servicio de televisión al consumidor final y que el impago de dicha aportación no acarrea la pérdida de la autorización previamente obtenida. Es decir, solo están obligados al pago de la referida aportación los operadores que ya disponen de la autorización general. De este modo, al no existir una vinculación entre la aportación financiera y el correspondiente procedimiento de obtención o mantenimiento de la autorización general, el TJUE concluye que esta clase de gravámenes no se incluye en el ámbito de aplicación de la Directiva 2002/20/CE.

10. ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN (por Alejandro García Heredia)

10.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 14 de marzo de 2019, Metirato, C-695/17, ECLI:EU:C:2019:209

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

Materias tratadas: Directiva 2010/24/UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas – Interpretación de los artículos 13 y 14 de la Directiva (ejecución de la petición de cobro y litigios) – Procedimiento de reintegración en la masa concursal – Acción rescisoria ejercitada por el administrador de la masa concursal – Legitimación pasiva en dicho procedimiento.

Hechos: En el presente caso el procedimiento de asistencia mutua tiene lugar en el marco de una petición de cobro que las autoridades de Estonia remitieron a las autoridades de Finlandia en relación con diversos impuestos e intereses que debían cobrarse a una empresa establecida en Finlandia (Metirato). La empresa abonó voluntariamente una parte de tales importes y las autoridades finlandesas los transfirieron a las autoridades estonias en el marco de dicha petición de cobro. Unos meses después, a instancia de Metirato, se inició un procedimiento concursal para la liquidación de esta sociedad. En dichas circunstancias, las autoridades de Estonia remitieron una segunda petición de cobro a las autoridades finlandesas para que recaudaran un importe pendiente de pago correspondiente al crédito de la primera petición.

El administrador de la masa concursal de Metirato ejercitó entonces una acción rescisoria contra el Estado finlandés mediante la cual reclamaba la reintegración en la masa concursal de todos los importes pagados por Metirato. La referida acción rescisoria se fundamentaba en el hecho de que la Administración finlandesa había sido favorecida indebidamente en perjuicio de otros acreedores por el pago de impuestos exigibles desde hacía mucho tiempo, aun cuando Metirato era ya insolvente y esa misma Administración debería haber tenido conocimiento de dicha insolvencia. La acción rescisoria se dirige en primer término contra el Estado finlandés y, en caso de que este no tenga legitimación pasiva, contra el Estado estonio.

En este contexto, se plantean varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 13 y 14 de la Directiva 2010/24/UE. Por un lado, se trata de determinar si la Directiva 2010/24 es aplicable a un procedimiento destinado a la reintegración en la masa concursal de una sociedad –domiciliada en el Estado requerido- de los créditos que hayan sido objeto de cobro a petición del Estado requirente, cuando este procedimiento se basa en la impugnación de medidas de ejecución. Por otro lado, se plantea si ha de considerarse que el Estado requerido tiene legitimación pasiva en el referido procedimiento de reintegración, y si tiene relevancia a este respecto el hecho de que el importe de tales créditos se mantenga separado de los restantes bienes del Estado requerido o se confunda con estos.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

En particular, las disposiciones aplicables de la Directiva 2010/24 son los artículos 13.1 y 14.2. El primero de ellos establece que, a efectos de cobro en el Estado miembro requerido, salvo disposición en contrario de la presente Directiva, todo crédito que sea objeto de una petición de cobro tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido. A tal efecto, se indica también que la autoridad requerida hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos en su normativa interna aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares. Por su parte, el artículo 14.2 de la Directiva establece que los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro requerido se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que este procedimiento de ejecución se inició con el objeto de cumplir una petición de cobro remitida por las autoridades estonias a las autoridades finlandesas al amparo de la Directiva 2010/24. Por tanto, debe considerarse que estamos ante una medida de ejecución adoptada por el Estado miembro requerido en el sentido del artículo 14.2 de esta Directiva. Esto significa que la acción debe ejercitarse ante el órgano judicial competente de dicho Estado miembro (Finlandia). No obstante, puesto que dicho precepto no especifica si es el Estado miembro requirente o el Estado miembro requerido el que tiene legitimación pasiva en un procedimiento de este tipo, el TJUE analiza si tal extremo puede deducirse de la sistemática general y de la finalidad de la Directiva 2010/24.

A tal efecto, en el marco de la asistencia mutua, el TJUE distingue dos conceptos: por un lado, el crédito y el título ejecutivo que permite su cobro –los cuales se han constituido conforme al derecho del Estado requirente- y, por otro lado, las medidas de ejecución de dicha petición de cobro –las cuales han sido adoptadas conforme al derecho del Estado requerido-. En el caso de las primeras, toda impugnación del crédito o del título de ejecución inicial deberá realizarse en el Estado requirente, mientras que en los litigios relativos a las medidas de ejecución tomadas en el Estado requerido la acción deberá ejercitarse ante el órgano judicial competente de dicho Estado. Así pues, el TJUE, siguiendo las conclusiones del AG, señala que de la sistemática general y de la finalidad de la Directiva 2010/24 se desprende que una acción como la controvertida en el litigio principal debe ejercitarse contra el Estado miembro requerido, aun cuando tal impugnación se inscriba en un procedimiento para la reintegración de bienes en la masa concursal de una sociedad domiciliada en ese Estado miembro.

Por todo ello, el TJUE concluye lo siguiente sobre la interpretación de los artículos 13.1 y 14.2 de la Directiva 2010/24. Por un lado, que tales disposiciones son aplicables a un procedimiento para la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 183, 2019

reintegración —en la masa concursal de una sociedad domiciliada en el Estado miembro requerido— de créditos que hayan sido cobrados a petición del Estado miembro requirente, cuando ese procedimiento se basa en la impugnación de medidas de ejecución. Por otro lado, que el Estado miembro requerido tiene legitimación pasiva en el marco del referido procedimiento de reintegración, sin que tenga incidencia alguna en este sentido el hecho de que el importe de tales créditos se mantenga separado de los restantes bienes de ese Estado miembro o se confunda con ellos. Si la impugnación ante el órgano judicial del Estado requerido prosperara, deberá el Estado requirente devolver la suma obtenida en el contexto de la asistencia mutua al Estado requerido.