

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 166

Por

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ y
ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA
(Universidad de Cádiz)

Sumario: **1. Introducción.** **2. Libertades fundamentales e impuestos directos** (2.1. *Comisión / Reino Unido* C-112/14; 2.2. *Comisión / España*, C-678/11; 2.3. *X*; 2.4. *Comisión / Reino Unido*, C-172/13; 2.5. *Sopora*; 2.6. *Grünewald*) . **3. Ayudas de estado de carácter tributario** (3.1. *Autogrill* y *Banco de Santander*; 3.2. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Air Lingus / Comisión*). **4. Devolución de ingresos indebidos por vulneración del Derecho de la UE** (sentencias reseñadas de forma más breve: *Comisión / Reino Unido*, C-640/13). **5. Impuestos prohibidos por la normativa de la UE sobre Seguridad Social** (sentencias reseñadas de forma más breve: *De Ruyter*). **6. IVA** (6.1. *Italmoda*; 6.2 *Surgicare*; 6.3 *VDP Dental Laboratory* y otros; 6.4. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Idexx Laboratories*; *Régie communale du Stade Luc Varenne*; *Comisión/Polonia*) **7. Impuestos Especiales** (7.1. *Oil Trading Poland*). **8. Aduanas** (8.1. *Utopia*; 8.2. Sentencias reseñadas de forma más breve: *LVP*). **9. Derechos de emisión** (9.1. *SKO-ENERGO*).

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

En el presente número comentamos la jurisprudencia tributaria del TJUE y del TGUE correspondiente a los meses de noviembre de 2014 a febrero de 2015, un período de gran importancia en un doble sentido. Desde la perspectiva del Derecho tributario de la UE, por la relevancia de las sentencias recaídas sobre todo, en materia de impuestos directos y ayudas de estado (en este último caso se trata de sentencias del TGUE). Desde la perspectiva nacional, este período es de interés por las sentencias que afectan a España también en estas materias. Destacamos, por su impacto, las siguientes sentencias:

- Impuestos directos: Desde la óptica estricta del Derecho de la UE, se ha revitalizado la comparabilidad como elemento conceptual o test que permite decidir si existe una discriminación contraria al Derecho de la Unión en una serie de sentencias, hasta el punto de que se ha llegado a hacer asunciones (falta de comparabilidad de otros ordenamientos tributarios) que contrastan con la jurisprudencia vertida hasta ahora e incluso admiten los incentivos fiscales vinculados a ciertos bienes situados en territorio nacional exclusivamente (SsTJUE *X* y *Q*). En relación con la definición de discriminación, es pionera la STJUE (Gran Sala) *Sopora* que considera la discriminación a efectos tributarios entre dos grupos de no residentes. Y si la revitalización de la comparabilidad como test de análisis de la discriminación es relevante para los Estados miembros (excluye el test de proporcionalidad, al menos, en los casos planteados), no lo es menos la configuración y análisis que el TJUE, y en concreto, la Gran Sala, realiza de la doctrina de las exigencias imperativas que, nuevamente, parece redefinirse a favor también de los Estados miembros: el TJUE rechaza (incorrectamente a nuestro juicio) derogar la controvertida jurisprudencia *Marks & Spencer* y admite la configuración restrictiva de los casos en los que la sociedad matriz de un Estado de la UE puede compensar pérdidas correspondientes a una filial en otro Estado UE que se estaba abriendo paso en algunas sentencias (*Comisión / Reino Unido*, C-172/13), o incluye el principio de correlación tributaria (entre ingresos gravables y gastos deducibles), aunque no en el caso concreto, como una potencial exigencia imperativa a proteger bajo el manto más amplio del reparto equilibrado de la potestad tributaria o la coherencia del sistema fiscal (STJUE *Grünwald*). En el plano estrictamente nacional, destaca la STJUE *Comisión / España*, C-678/11, relativa a la obligación de nombrar representante por ciertos fondos de pensiones y entidades aseguradoras, o la STJUE *Comisión / Reino Unido* C-112/14, no referida a la legislación española pero con un efecto interpretativo muy relevante sobre nuestra legislación de transparencia fiscal internacional en el IS y el IRPF.

- Ayudas de estado: Nuevamente, son significativas las SsTGUE *Autogrill* y *Banco de Santander* que anulan las decisiones de la Comisión que declararon contrario al art. 107 TFUE la norma española que permitía la amortización del fondo de comercio financiero (antiguo art. 12.5 TRLIS). En el plano de la UE, ambas SsTGUE son novedosas al diferenciar el concepto de ventaja y de selectividad, para mantener que las ventajas abiertas a cualquier empresa, aunque establezcan requisitos específicos para poder acogerse a ellas, siempre que no generen selectividad, no son ayudas de estado. Puesto que ambas sentencias han sido recurridas, habrá que esperar a la sentencia definitiva del TJUE a estos efectos.

- Impuestos especiales: La STJUE *Oil Trading Poland* aclara, una vez más, los límites que tienen los Estados miembros en relación con la regulación de impuestos especiales no cubiertos por las Directivas que regulan estas figuras tributarias.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: En este ámbito, destacamos la STJUE *Italmoda* que completa la anterior jurisprudencia del TJUE en materia de prácticas abusivas en relación con los efectos que se derivan de la constatación de un abuso, tratando de manera uniforme la pérdida del derecho a la exención, del derecho a la deducción y del derecho a la devolución. Desde un punto de vista procedimental, también en el ámbito del abuso del derecho, resulta interesante la STJUE *Surgicare* que analiza la existencia de un procedimiento especial, previo y obligatorio, para declarar la existencia de abuso o fraude, desde la perspectiva de los principios de autonomía, efectividad y equivalencia.

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

2.1. STJUE (Sala Octava) de 13 de noviembre de 2014, Comisión / Reino Unido, C-112/14, EU:C:2014:2369.

Materias tratadas: Libre circulación de capitales: vulneración por una norma británica anti-abuso similar a la transparencia fiscal internacional al aplicarse a situaciones en las que no existe abuso.

Hechos: La Comisión inició un procedimiento de infracción contra el Reino Unido, por vulneración de la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales del TFUE y del Acuerdo sobre el EEE, en relación con la legislación británica sobre ‘sociedades cerradas’ (‘close companies’), un régimen similar al español de transparencia fiscal internacional (‘TFI’), aplicable cuando no más de cinco accionistas controlan una sociedad o cuando la sociedad está controlada por los administradores. La legislación británica cuestionada es una norma anti-abuso que obliga a los accionistas de las sociedades calificadas como ‘close companies’ no residentes en el Reino Unido a imputar las ganancias de capital que estas entidades obtengan a sus accionistas, aunque no hayan sido distribuidas. La atribución del beneficio a los socios se excluye si se demuestra que el bien enajenado estaba vinculado al ejercicio de una actividad comercial (‘trade’) fuera del Reino Unido. La norma se aplica en relación con participaciones en la sociedad cerrada superiores al 10 por 100 de las acciones de la entidad.

Decisión del Tribunal: Al aplicarse la legislación británica en relación con situaciones de participación en el capital societario por encima del 10 por 100 del mismo, el TJUE apuntó que la norma cuestionada podía afectar tanto a la libertad de establecimiento como a la libre circulación de capitales. Sin embargo, puesto que la Comisión busca fundamentalmente una declaración de incompatibilidad de la norma británica con la libre circulación de capitales, el TJUE concentró su análisis en relación con esta libertad.

El TJUE concluyó que el régimen británico sobre ‘close companies’, al tratar de manera distinta a las sociedades de esta naturaleza nacionales del Reino Unido con respecto a las mismas sociedades de otros Estados miembros, era contrario a la libre circulación de capitales, aunque también podía vulnerar la libertad de establecimiento. Si bien la normativa anti-elusión o abuso, incluso si es discriminatoria, puede estar habitualmente justificada por las exigencias imperativas de interés general y, en particular, por la relativa a la prevención del fraude y el abuso fiscal, se exige que la norma sea proporcionada a los fines que pretende conseguir para que pueda su compatibilidad con el TFUE ser salvada.

Para el TJUE, la normativa británica no cumplía con el principio de proporcionalidad porque no se aplica sólo a situaciones completamente artificiales que no reflejan la realidad económica y sólo buscan una finalidad fiscal, sino que también podía afectar a comportamientos cuya realidad económica sea incuestionable. Y ello es así porque --a pesar de que la normativa británica no resultaba aplicable en un cierto número de casos, como son aquéllos en los que la venta de activos está vinculada a actividades económicas no desarrolladas en el Reino Unido-- la norma no permite a los contribuyentes demostrar que, en supuestos donde no se aplican las excepciones previstas, su comportamiento no es fraudulento y responde a una realidad económica al margen del fraude o abuso fiscal. La misma conclusión fue aplicada por el TJUE al Acuerdo del EEE.

La doctrina no es novedosa, pero de la interpretación que realiza el TJUE del principio de proporcionalidad pueden surgir consecuencias relevantes para el ordenamiento español (vid. también, en un sentido similar y en relación con rentas pasivas, la Sentencia del Tribunal de la EFTA de 9 de julio de 2014, *Olsen*, E—3/13 y E-20/13). A la vista de las excepciones que establecía la norma británica (no aplicación de la norma allí donde existía una actividad económica), la STJUE apunta que una actividad pasiva o inversora también puede tener cabida dentro del concepto de ‘realidad económica’ protegida por las libertades, siempre y cuando la actividad real, no necesariamente de

realización de una actividad económica en sentido estricto, no suponga un fraude o abuso a la normativa fiscal nacional.

Como puede intuirse, la doctrina que establece el TJUE en esta sentencia produce un efecto importante en la interpretación de la excepción al régimen de TFI español relativa a entidades no residentes en España y residentes en otro Estado de la UE (art. 100.16 LIS y 91.15 LIRPF), de manera que no puede identificarse una actividad inversora pasiva con falta de realidad económica ni exigirse a estos efectos la realización de una actividad económica definida en el sentido de nuestro IRPF o LIS. Al mismo tiempo, la STJUE que comentamos concluye que la norma británica extiende sus efectos a países del EEE, sin que la normativa española excluya la aplicación del régimen de TFI en relación con sociedades de estos países (Islandia, Liechtenstein y Noruega), ya que la exclusión del régimen de TFI por el ‘puerto seguro’ limita sus efectos a sociedades de la UE. Al haber basado su decisión el TJUE en la libre circulación de capitales, tampoco cabe descartar el impacto del pronunciamiento en relación con terceros países (no miembros de la UE o del EEE), aunque en el caso español la normativa de TFI se aplicará, en la mayoría de los casos, a relaciones de control societario que caen en el ámbito de la libertad de establecimiento, que no despliega efectos para terceros países.

2.2. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 11 de diciembre de 2014, Comisión / España, C-678/11, EU:C:2014:2434.

Materias tratadas: Libre prestación de servicios: vulneración del art. 56 TFUE por la legislación española que obliga a los fondos de pensiones no residentes que comercializan planes de pensiones en el sistema empleo y a las aseguradores no residentes que operan en España en régimen de libre prestación de servicios a designar un representante residente en territorio español.

Hechos: La Comisión Europea abrió un procedimiento de infracción contra España como consecuencia de la obligación, de acuerdo con la legislación española, de designar un representante en España para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los fondos de pensiones no residentes que ofrezcan planes de pensiones en el sistema empleo y las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios en nuestro país. A juicio de la Comisión, esta obligación vulneraba la libre prestación de servicios del art. 56 TFUE y del art. 36 Acuerdo EEE. El procedimiento de infracción se dirigió inicialmente contra el art. 46.c) del RDL 1/2002 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, el art. 86 RDL 6/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, el art. 10 RDL 5/2004

por el que se aprueba el TRLIRNR y el art. 47 LGT. Insatisfecha con la respuesta española al dictamen motivado, la Comisión procedió a plantear la correspondiente demanda ante el TJUE.

Decisión del Tribunal: El TJUE estimó que el objeto del recurso, como por otra parte había reconocido la Comisión, debía limitarse a las disposiciones específicas del ordenamiento español relativas a fondos de pensiones y entidades aseguradoras (el art. 46.c) del RDL 1/2002, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y el art. 86 RDL 6/2004, por el que se aprueba el TR de la Ley de supervisión y ordenación del seguro privado), excluyéndose de examen las obligaciones genéricas de designación de representantes del art. 10 TRLIRNR y del art. 47 LGT. El TJUE constató cómo España no negaba que la obligación de designación de representante para los fondos de pensiones que comercializan planes de pensiones en el sistema empleo o para las entidades aseguradoras que operan en régimen de libre prestación de servicios en España podía suponer una restricción al art. 56 TFUE (libre prestación de servicios), ya que hace más difícil la prestación del servicio para las entidades no residentes que para las residentes. Además, el hecho de que el representante deba residir en España obstaculiza la libre prestación de servicios por parte de las personas y empresas domiciliadas en Estados miembros distintos de España y que deseen proponer servicios de representación fiscal a entidades o personas físicas que operen en España.

Procedía, en consecuencia, analizar si la obligación podía estar justificada por alguna exigencia imperativa de interés general que, al mismo tiempo, debe respetar el principio de proporcionalidad. Al corresponder la carga probatoria en este caso al Estado miembro que invoca la excepción a la aplicación de la libertad del TFUE, España había alegado que las normas sobre representación controvertidas estaban justificadas por la necesidad de un control fiscal eficaz y la lucha contra el fraude fiscal. Francia, en apoyo de España, había invocado la necesidad de garantizar una recaudación eficaz del impuesto, ya que la designación de representante va acompañada de obligaciones específicas de información, de retención y pago al Tesoro de los impuestos adeudados.

El TJUE desechó que la obtención de información relativa al impuesto adeudado y la garantía de la recaudación puedan ser causas que justifiquen la obligación de designación del representante ya que tanto la obtención de información transnacional y la asistencia de recaudación están garantizadas y vinculadas a la Directiva 77/799 (que regulaba el intercambio de información tributaria en la fecha de presentación de la demanda por la Comisión) y a la Directiva 2008/5 (sobre asistencia en la recaudación, vigente también en la fecha de presentación de la demanda). A estos efectos, el TJUE rechazó como inapropiadas las alegaciones de que ambas Directivas no funcionan correctamente: el hecho de que

hayán sido sustituidas por nuevas normas no prueba que los mecanismos que regulan sean ineficaces y las estadísticas que aportó España de falta de recaudación utilizando estas directivas son improcedentes, ya que no se refieren a peticiones relativas a impuestos en el ámbito de las entidades a las que se refiere el procedimiento de infracción, sin que, por otra parte, España demuestre que las peticiones realizadas a otros Estados de asistencia hayan sido tramitadas correctamente.

El TJUE aclaró que el procedimiento no se refiere a la obligación de retención que incumbe a los fondos de pensiones o entidades aseguradoras, sino sólo a la obligación de designar representante. A estos efectos, el TJUE ya tuvo ocasión de concluir en la STJUE *Comisión / Bélgica* (EU:C:2007:405) que un mecanismo de responsabilidad (en este caso del asegurado) resulta más proporcionado que la obligación de designar representante. Por otra parte, el TJUE constató que España no ha demostrado que las obligaciones de información, retención e ingreso a cuenta que corresponden al representante no puedan ser cumplidas de otra forma que afecte en menor grado a la libre prestación de servicios. En particular, España no rebatía el argumento de la Comisión de que tales obligaciones podrían ser asumidas por los propios fondos de pensiones o aseguradoras no residentes, sin que tales entidades no residentes se vieran obligadas a asumir el coste de designación del representante. Si bien es cierto que las obligaciones de realizar retenciones pueden suponer para los fondos de pensiones y entidades aseguradoras no establecidos en España una carga superior a la obligación de designación de representante, una normativa nacional que permita a las citadas entidades elegir entre una y otra opción (retención o designación de representante), según la opción que consideren más ventajosa, resultaría más proporcionada (vid., por analogía, la STJUE *Comisión / Portugal*, C-267/09, EU:C:2011:273, o *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785). Tampoco consideró proporcionado el TJUE que la norma española exija que el representante resida en España, ya que las mayores dificultades administrativas que pudieran producirse en el caso de no residencia en España no constituyen una razón que pueda justificar una traba a una libertad fundamental (aunque, en este punto la normativa española había sido modificada posteriormente, el incumplimiento debe apreciarse en el momento que expira el plazo fijado en el dictamen motivado).

El TJUE, sin embargo, limitó su pronunciamiento al ámbito cubierto por el TFUE, sin extender el mismo a los países del EEE por no haber acreditado la Comisión que existen acuerdos bilaterales entre España y estos Estados del EEE que regulen la asistencia mutua en materia fiscal de manera que pueda intercambiarse la información relevante y recaudarse el impuesto debido.

En el momento de cerrar la presente reseña, España todavía no ha adaptado su legislación interna, lo que

significa que los fondos de pensiones y aseguradoras afectados pueden invocar los efectos del Derecho de la UE y la sentencia para evitar tener que designar representantes en España.

2.3. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 18 de diciembre de 2014, *Statssecretaris van Financiën / X*, C-87/13, EU:C:2014:2459.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento: no vulneración de esta libertad por una norma nacional que promociona el patrimonio cultural de los Países Bajos excluyendo bienes ubicados en otros Estados miembros – Incentivos fiscales limitados al ámbito territorial de un Estado miembro: condiciones de compatibilidad con las libertades fundamentales.

Hechos: X, una persona física nacional neerlandés, se trasladó en el año 2004 de los Países Bajos a Bélgica para residir en un castillo del que es propietario. Este castillo está protegido en Bélgica como monumento histórico pero no está inscrito como tal en los Países Bajos. Las únicas fuentes de renta de X procedían de los Países Bajos, sin que obtuviera ninguna remuneración relevante en Bélgica. Al haber optado por tributar como residente de los Países Bajos, X declaró sus rentas en este Estado miembro y de ellas dedujo 18.140 euros como gastos de conservación y costes de amortización del castillo belga que utilizaba como vivienda propia. La Administración tributaria neerlandesa rechazó esa deducción ya que el castillo no estaba en los registros de monumentos holandeses, regulados por la Ley de este país sobre monumentos históricos. X recurrió la liquidación recibida y, en fase judicial, el Rechtbank Breda estimó el recurso interpuesto por considerar que la deducción no podía limitarse a los monumentos en los Países Bajos. El asunto llegó hasta el Tribunal Supremo holandés que preguntó si la normativa holandesa vulneraba la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales.

Decisión del Tribunal: El TJUE enfocó el asunto desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, ya que el Sr. X tenía una participación de control en la sociedad holandesa. Este enfoque demuestra cómo el TJUE cada vez va reduciendo más el contenido económico de la libertad ya que, de los datos del caso, no parece que el traslado del domicilio desde Holanda a Bélgica tuviera ninguna conexión con la realización de la actividad económica en el primer país. A partir de ese punto, el razonamiento de la sentencia es ciertamente novedoso y sorprendente. En primer lugar, el TJUE identifica que la medida holandesa controvertida puede considerarse como restrictiva, ahora bien, tal medida no puede, a juicio del TJUE, ser considerada como discriminatoria. Para el TJUE, sólo puede existir discriminación entre residentes y no residentes si se comprueba que, pese a la residencia en dos Estados diferentes, respecto

al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de sujetos pasivos se hallan en una situación comparable. No es éste el caso, continuó el TJUE, en el litigio principal. La finalidad de la norma nacional controvertida es la conservación y preservación del patrimonio histórico de los Países Bajos mediante la deducibilidad especial de determinados gastos relativos a los monumentos declarados como tales y, en particular, a aquéllos que son utilizados por el propietario como vivienda. Dentro de esta ley, incluso los no residentes que tienen monumentos en los Países Bajos pueden aplicar las deducciones previstas. En este contexto, el hecho de reservar exclusivamente a los propietarios de monumentos situados en los Países Bajos una ventaja fiscal cuya finalidad es preservar el patrimonio cultural e histórico de los Países Bajos es inherente al objetivo perseguido por el legislador nacional. La diferencia de trato que se deriva de ello se aplica, pues, a categorías de contribuyentes que no puede considerarse que se hallen en situaciones objetivamente comparables. El TJUE, no obstante, añadió que podrían deducirse los gastos relativos al monumento belga si se demostrase que, aunque está situado en el territorio de otro Estado miembro, forma parte, no obstante, del patrimonio cultural e histórico neerlandés y, por ello, podría ser objeto de protección de acuerdo con la finalidad que persigue la ley holandesa de monumentos históricos.

En el mismo día, la **STJUE (Sala Segunda) *Staatssecretaris van Economische Zaken y Staatssecretaris van Financiën / Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460**, alcanzó una conclusión idéntica aunque en relación con las ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones de una legislación holandesa de protección del patrimonio natural y la libre circulación de capitales. Ambas sentencias parece que se integran en la línea de revitalización de la comparabilidad como test de la discriminación que criticó la AG en su Opinión en *Nordea*. De hecho, la propia AG Kokott, en sus opiniones en relación con ambos asuntos, adoptó un enfoque muy distinto, probablemente más adecuado, al considerar que la discriminación existía, aunque podía justificarse la legislación nacional sobre la base de las exigencias imperativas de interés general. En cualquier caso, y al margen del test de discriminación que las sentencias revitalizan, son pronunciamientos muy relevantes, ya que aceptan la posibilidad de que los Estados miembros tengan incentivos fiscales vinculados a su propio territorio y que no reconozcan como equivalentes las actividades análogas realizadas en otros Estados miembros. Ciertamente, este enfoque supone una ruptura con la jurisprudencia anterior (hasta cinco Estados miembros actuaron en apoyo de Holanda en los procedimientos) y conduce a la confusión de saber qué incentivos fiscales se encuentran protegidos por el nuevo enfoque y cuáles no (probablemente, dentro de estos últimos estarán aquéllos donde exista un mayor sustrato económico, que era inexistente en los dos supuestos considerados en las sentencias ahora reseñadas).

2.4. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 3 de febrero de 2015, Comisión Europea /Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento: compensación de pérdidas de filiales foráneas en la UE o en el EEE en el Estado de residencia de la matriz – Aclaración de la jurisprudencia *Marks & Spencer* C-446/03.

Hechos: Tras la STJUE *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, el Reino Unido modificó su legislación en 2006 con el fin de permitir la consolidación fiscal de los grupos societarios transfronterizos en determinadas circunstancias. La normativa fue modificada en 2010 pero se mantuvo con exigencias esencialmente idénticas a las reguladas originariamente. Los requisitos para admitir la consolidación fiscal de pérdidas foráneas (de filiales ubicadas en otro Estado de la UE o del EEE) con los resultados de la matriz residente en el Reino Unido, según la legislación de 2006 y 2010, eran los siguientes:

- La sociedad no residente debe agotar las posibilidades en su Estado de residencia de que se tomen en consideración las pérdidas en el ejercicio fiscal en el que se hayan originado y en los ejercicios fiscales anteriores o posteriores.
- La existencia de una posibilidad de que las pérdidas se tengan en cuenta en ejercicios fiscales futuros en el Reino Unido debe determinarse ‘en atención a la situación inmediatamente posterior al cierre’ del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido las pérdidas.
- El plazo para solicitar la consolidación fiscal del grupo es de dos años a partir del cierre del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido las pérdidas.

Según la sentencia de 22 de mayo de 2013, la ‘Supreme Court of the United Kingdom’ declaró que, a los efectos de admitir la consolidación de las pérdidas foráneas, lo relevante era si la sociedad demandante podía demostrar, sobre la base de las circunstancias conocidas en la fecha en que se hubiera presentado la solicitud de consolidación fiscal, que no había posibilidad de que se tuvieran en cuenta las pérdidas en el Estado miembro de residencia de la sociedad cedente en ningún ejercicio fiscal anterior a la fecha de solicitud ni en el ejercicio fiscal en que se hubiera formulado la solicitud o en otros posteriores. Esta interpretación estaba referida a la legislación anterior a la modificación de 2006 y vinculada a los efectos que la STJUE *Marks & Spencer* produjo a la hora de interpretar la legislación británica en vigor en la fecha de la citada sentencia.

El 19 de julio de 2007, la Comisión planteó al Reino Unido la posible incompatibilidad con la libertad de establecimiento de las normas adoptadas para ejecutar la sentencia *Marks & Spencer* por estimar que habían hecho una interpretación restrictiva del criterio que exige que se agoten las posibilidades de tener en cuenta las pérdidas de la filial en el Estado de residencia. En concreto, el requisito de que las pérdidas deban determinarse en atención a la situación inmediatamente posterior al cierre del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido hace que sea prácticamente imposible o muy difícil su compensación ya que sólo sería posible en dos situaciones: cuando la legislación del Estado de la filial no residente no prevea la posibilidad de compensación o cuando se inicie el proceso de liquidación de la filial no residente antes del cierre del ejercicio fiscal en el que se sufrieron las pérdidas. La consolidación quedaría excluida en la situación más normal en la que se decide poner término a la actividad de la filial e iniciar el proceso de liquidación tras el cierre del ejercicio en el que se sufrieron las pérdidas. Para la Comisión, la posibilidad de obtener la compensación de pérdidas en el Estado de residencia de la filial no residente debe apreciarse con respecto a la fecha en la que se haya presentado la solicitud de compensación en el Reino Unido y valorarse sobre la base de los hechos del caso concreto, no basta con basarse en la posibilidad teórica de que se tengan en cuenta posteriormente las pérdidas sufridas por la filial no residente por el mero hecho de que no se haya iniciado aún el proceso de liquidación. Para el Reino Unido, sin embargo, la legislación cumplía con los criterios de la citada sentencia. Finalmente, tras seguir el procedimiento correspondiente, la Comisión interpuso el recurso por incumplimiento ante el TJUE.

Decisión del Tribunal: Tras recordar su pronunciamiento en *Marks & Spencer*, el TJUE se limitó a examinar si la legislación del Reino Unido se ajustaba al mismo. En este sentido, el TJUE, en primer lugar, matizó que la primera situación que considera la Comisión como justificativa de la posibilidad de compensación de las pérdidas (que la legislación del Estado de residencia de la filial no permita la compensación) resulta injustificada ya que, según se desprende de la jurisprudencia (vid. la STJUE *K*), el hecho de que un Estado miembro de residencia de la filial no residente excluya toda posibilidad de compensación no implica que las pérdidas puedan considerarse como definitivas en el sentido del párra. 55 de la STJUE *Marks & Spencer*. En esta situación, el Estado de residencia de la matriz puede excluir la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos sin infringir el art. 49 TFUE.

Por lo que respecta a la segunda situación considerada por la Comisión (sólo son compensables las pérdidas si se inició la liquidación de la filial antes del cierre del ejercicio en el que se sufrieron las pérdidas), el TJUE consideró que la Comisión no ha demostrado la veracidad de su afirmación de que la legislación británica demanda el inicio de tal proceso antes del cierre del ejercicio en el que se sufren las pérdidas. En concreto, la legislación británica controvertida prevé que la apreciación de si las pérdidas

sufridas por una filial no residente tienen carácter definitivo deba efectuarse en atención a la situación ‘inmediatamente posterior al cierre’ del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido. Por tanto, continuó el TJUE, como se desprende de su redacción, la legislación británica no impone ninguna exigencia de apertura de un proceso de liquidación de la filial antes del cierre del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido las pérdidas. Al mismo tiempo, como se deriva de *Marks & Spencer*, las pérdidas sólo pueden considerarse definitivas si la filial no residente no percibe ya en su Estado de residencia ningún ingreso, pues, mientras los perciba, aun cuando sean mínimos, existe la posibilidad de que las pérdidas deban compensarse (STJUE *A*, EU:C:2013:84, apartados 53 y 54). En este sentido, el Reino Unido confirmó, refiriéndose a un ejemplo concreto, que puede demostrarse que las pérdidas de la filial no residente son definitivas en el sentido del apartado 55 de la STJUE *Marks & Spencer* cuando, inmediatamente después del cierre del ejercicio fiscal en el que se producen las pérdidas, dicha filial ha cesado en sus actividades y ha vendido todos los activos en su poder que generen ingresos o se haya desprendido de ellos. Por ello, estimó el TJUE, debe rechazarse que la legislación británica vulnere la libertad de establecimiento del TFUE o del Acuerdo del EEE. Tampoco estimó el TJUE la alegación de la Comisión en el sentido de que la legislación no era retroactiva a períodos anteriores al 1 de abril de 2006 ya que la Comisión no ha demostrado que existan casos en ese período en los que la compensación no haya sido posible.

La STJUE reseñada es un tanto desilusionante ya que, como es sabido, la jurisprudencia *Marks & Spencer* ha sido enormemente controvertida y su cambio, al estar basada en asunciones erróneas (el vínculo, que es inexistente, de las pérdidas sufridas en un Estado con otro Estado distinto), ha sido reclamado con insistencia en la doctrina¹ y las opiniones de los AGs (vid. la propia Opinión de la AG Kokott en el asunto, que revisó detalladamente los defectos de *Marks & Spencer* y recomendó que se abandonara esta línea jurisprudencial). El TJUE, en lugar de modificar su jurisprudencia, se reafirma en ella reinterpretando la STJUE *Marks & Spencer*, y, en consecuencia, contribuyendo a que la inseguridad y problemas que generó aquella sentencia se prolonguen en el tiempo. Desde el punto de vista interno, aquéllos grupos societarios que estén en situaciones como la considerada en *Marks & Spencer* podrán reclamar la compensación en España de las pérdidas foráneas sufridas por filiales que estén en la situación que aclara la sentencia ahora reseñada.

2.5. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 24 de febrero de 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108.

¹ Vid., por ejemplo, Lang “Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?”, *European Taxation* vol. 54, n. 12, 2014, p. 530 y ss. o Brauner, Dourado y Traversa, “Ten Years of Marks & Spencer”, *Intertax* vol. 43, num. 4, 2015, p. 306 y ss.

Materias tratadas: Igualdad de trato entre no residentes: prohibición de discriminación entre dos grupos de no residentes salvo que exista una justificación para el trato dispar – Ventaja concedida en IRPF para no residentes que residen a más de 150 km. de distancia de la frontera holandesa.

Hechos: La sentencia ahora reseñada resuelve la interesante cuestión de si existe discriminación cuando a dos grupos distintos de trabajadores no residentes se les da un trato dispar. En particular, el TS holandés pregunta al TJUE si vulnera la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE) la normativa holandesa según la cual estaban exentas del IRPF, con un límite del 30 por 100 de la base imponible, determinadas indemnizaciones laborales pagadas a trabajadores que residían a más de 150 km. en línea recta de la frontera holandesa cuando eran contratados por empresas establecidas en Holanda, pero la misma exención no se aplicaba si residían a menos de 150 km.

El litigio, en concreto, se refiere al contrato de trabajo que el Sr. Sopora tuvo en 2012 en Holanda con una empresa vinculada al grupo con el que venía trabajando en Alemania. Durante los veinticuatro meses previos a la contratación por la empresa holandesa, el Sr. Sopora había tenido su domicilio en Alemania a menos de 150 km. de la frontera holandesa, alquilando, además, en los Países Bajos un piso para alojarse en él durante parte de la semana. El Sr. Sopora y su empresa solicitaron a la administración tributaria holandesa la aplicación del régimen de exención del IRPF a tanto alzado controvertido, pero les fue denegada la aplicación por incumplimiento del requisito de residencia a más de 150 km. de la frontera holandesa. El Sr. Sopora recurrió la denegación llegando hasta el TS holandés, que finalmente planteó al TJUE la pregunta de si el trato dispar de los dos grupos de trabajadores no residentes (en función de si residían a menos y a más de 150 km. de Holanda) era contrario a la libre circulación de trabajadores. La finalidad de la norma holandesa era, según explicó en su cuestión prejudicial, eliminar distorsiones a la competencia, ya que los empresarios holandeses tendían a contratar trabajadores no residentes por la aplicación del régimen a tanto alzado y se trató de limitar su aplicación a aquéllos trabajadores que sufrieran gastos relevantes a la hora de desplazarse a trabajar a Holanda.

Decisión del Tribunal: La parte más novedosa de la STJUE se refiere a que el TJUE realizó una interpretación del art. 45.2 TFUE en relación con el art. 26 TFUE para concluir que el primero no sólo prohíbe la discriminación (directa o indirecta) de los trabajadores no nacionales en relación con los nacionales, sino también la discriminación no justificada entre diferentes grupos de trabajadores no residentes (siendo el criterio de residencia uno de los determinantes de que existe discriminación indirecta). Este punto de partida exigía examinar si el criterio de diferenciación que contiene la

normativa holandesa estaba justificado o no a la luz del objetivo que perseguía. El TJUE constató como los trabajadores que residían a menos de 150 km. podían obtener la exención en el IRPF de los gastos que se les reembolsan y que estaban acreditados, mientras que, para los trabajadores que residían a más de 150 km. de la frontera, esencialmente la medida controvertida concedía una exención a tanto alzado sin necesidad de justificar el gasto realizado. Si bien la medida controvertida es una norma de simplificación y fuera de ella quedan la mayoría de los trabajadores belgas, y parte de los trabajadores franceses, alemanes, luxemburgueses y británicos, y, aunque el TJUE ha reiterado que las dificultades administrativas no pueden justificar que un Estado apruebe normas contrarias al Derecho de la Unión, también es jurisprudencia reiterada que no se puede negar a los Estados miembros la posibilidad de lograr objetivos legítimos mediante la introducción de normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad (vid., por ejemplo, *Comisión / España*, C-400/08, EU:C:2011:172, ap. 124). Para el TJUE, en principio, el régimen controvertido cae dentro de las simplificaciones admisibles a no ser que tenga por efecto que, de manera sistemática y evidente, produzca un reembolso en exceso de los gastos extraterritoriales en los que se ha incurrido realmente, extremo que debe comprobar el tribunal remitente. En consecuencia, si tal efecto no se produce, lo cual debe comprobar el tribunal nacional, no puede estimarse que resulte contrario al art. 45 TFUE.

La STJUE reseñada, al establecer el principio de prohibición de discriminación también entre no residentes, tiene una importancia fundamental y supone una evolución notable de la jurisprudencia del TJUE, que, hasta el momento sólo se había centrado en las distinciones entre residentes y no residentes (o inversión u operaciones nacionales y foráneas). Las consecuencias de la misma son difíciles de predecir con exactitud en este momento y habrá que ver la evolución futura de la jurisprudencia. Por ejemplo, ¿pueden los distintos CDIs con obligaciones de retención en la fuente dispares ser considerados contrarios al Derecho de la UE con esta jurisprudencia? Es sabido que el TJUE es reacio a examinar los CDIs ya que distribuyen el poder tributario entre los Estados miembros, pero, a la vista de la sentencia que comentamos, está claro que la red bilateral de CDIs fragmenta el mercado interior. Lo mismo cabe decir de otras normas internas que tratan de distinta manera a los no residentes o a las inversiones según el lugar donde se realicen. Al mismo tiempo, es reseñable que existen diferencias conceptuales importante entre la opinión de la AG Kokott y el razonamiento de la Gran Sala en la sentencia.

2.6. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 24 de febrero de 2015, Finanzamt Dortmund-Unna / J. Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109.

Materias tratadas: Libre circulación de capitales: vulneración por una norma nacional que no permite

deducir las rentas alimenticias vinculadas a una empresa donada como anticipación de herencia – No aplicación de las exigencias imperativas basadas en el reparto equilibrado del poder tributario o la preservación de la coherencia fiscal: aclaración del significado de estas exigencias cuando el Estado miembro ha invocado el principio de correlación de gastos e ingresos.

Hechos: El Sr. Grünewald recibió de su padre, en concepto de donación como herencia anticipada, una participación del 50 por 100 de una sociedad civil dedicada a la horticultura y sita en Alemania. Su hermano recibió el resto de la participación. Ambos beneficiarios se obligaron a abonar a sus padres las rentas descritas en el contrato de donación. El Sr. Grünewald, que vive en un Estado miembro distinto de Alemania, entre 1999 y 2002 percibió ingresos de la sociedad civil y otras rentas de fuente alemana. La Administración tributaria alemana, puesto que era no residente, le denegó la posibilidad de deducir de sus ingresos imponibles en Alemania las rentas abonadas a sus padres, domiciliados en Alemania. El recurso del Sr. Grünewald contra esta resolución fue estimado por el Tribunal Tributario de Münster. La Administración tributaria alemana (Finanzamt) solicitó al Bundesfinanzhof la anulación de la sentencia y la estimación del recurso. Este último planteó al TJUE la cuestión prejudicial examinada. El Bundesfinanzhof explicó que, según el Derecho aplicable en Alemania, el Sr. Grünewald, como sujeto pasivo por obligación real, podía deducir las cargas de explotación y gastos profesionales vinculados a sus ingresos nacionales, pero no los gastos extraordinarios como las rentas alimenticias. No obstante, el tribunal alemán estimaba que no está clara la compatibilidad de este régimen tributario con el Derecho de la Unión. Por un lado, en la STJUE *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198), el TJUE ya declaró que la misma normativa era contraria a la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) si no se permite deducir las rentas alimenticias privadas abonadas por contribuyentes no residentes y relacionadas con los rendimientos nacionales por el alquiler de bienes inmuebles cuando sí se permite tal deducción en el caso de pagos idénticos realizados por contribuyentes residentes que son sujetos pasivos por obligación personal. No obstante, según el Bundesfinanzhof, en *Schröder*, el TJUE no se pronunció, en particular, sobre la cuestión de si debía tenerse en cuenta que el régimen tributario nacional en cuestión se basaba en el denominado principio ‘de correspondencia’, según el cual, cuando el deudor de una renta tiene derecho a la deducción de ésta, el beneficiario de la renta debe tributar por ella. Por esta razón, el Bundesfinanzhof preguntó al TJUE si era contraria a la libre circulación de capitales una normativa que no permitía la deducción de cargas alimenticias al no residente mientras que sí son deducibles los pagos similares en caso de sujeción al impuesto por obligación personal si bien esa deducción lleva aparejada una obligación fiscal correlativa en el beneficiario de la prestación (sujeto pasivo por obligación personal).

Decisión del Tribunal: Tras la STJUE *Schröder*, no planteaba dudas que la normativa alemana controvertida generaba una restricción a la libre circulación de capitales, por lo que el TJUE debía determinar si, en un caso como el considerado, residentes y no residentes se encontraban en una situación comparable. El TJUE recordó su jurisprudencia a estos efectos, en el sentido de que la comparabilidad entre residentes y no residentes sólo puede establecerse en dos tipos de situaciones: allí donde el no residente obtenga la mayoría de sus rentas en el Estado de la fuente (jurisprudencia *Schumacker*, como excepción al principio de que corresponde al Estado de residencia computar la capacidad económica global del residente en su territorio) o allí donde existan gastos vinculados directamente con la actividad del no residente en el Estado de la fuente (vid. por ejemplo la STJUE *Schröder*). No obstante, si el Sr. Grünewald no se encontrase en la primera situación, todavía podía encontrarse en la segunda si la renta pagada a sus padres fuese un gasto vinculado directamente con los ingresos de la actividad de la sociedad sita en Alemania. Corresponde al juez nacional verificar los hechos del caso, aunque el TJUE procedió a dar indicaciones que pudieran guiar la decisión del juez nacional.

De los datos que obraban en el expediente, concluyó el TJUE, se desprende que el compromiso de pago de la renta objeto de litigio está directamente vinculado a la cesión de las participaciones de la sociedad civil de horticultura que original los rendimientos imposables en Alemania ya que este compromiso era una condición necesaria para dicha transmisión. Si esto era así, la situación del Sr. Grünewald era comparable a la de un residente. Y ello por una serie de consideraciones: (1) el vínculo entre los gastos soportados por el Sr. Grünewald (pensión alimenticia) y los rendimientos imposables en Alemania no depende de la tipología de rendimientos que generen los elementos patrimoniales transmitidos (en *Schröder* eran inmuebles, aquí participaciones en una empresa); (2) el vínculo entre el ingreso y el gasto deriva de que este último sea indisoluble de la actividad que genera el ingreso y no tanto de la existencia de correlación alguna entre el importe del gasto y el del rendimiento (en el caso de la pensión alimenticia parece que ésta estaba fijada en atención a las necesidades de los padres del Sr. Grünewald y a la capacidad de pago de éste); (3) la carga (pensión) no depende de la naturaleza de transmisión onerosa o gratuita. Con estas conclusiones, el TJUE consideró que la situación del Sr. Grünewald podía ser comparable a la de un residente alemán y procedió a estudiar si podía estar justificada por exigencias imperativas de interés general.

En primer lugar, el TJUE desechó que pudiera considerarse justificada la normativa nacional sobre la base de la necesidad de preservar el reparto equilibrado del poder tributario. Aunque, en virtud del principio de correspondencia, la legislación fiscal del Estado miembro de que se trata se oponga a que el

deudor no residente pueda deducir las rentas abonadas, en caso de que no pueda exigirse a su beneficiario, por tratarse de un no residente, que tribute por los ingresos que de ellas se derivan, este argumento, invocado por el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno alemán, matizó el TJUE, no deja de ser hipotético y no se corresponde en absoluto con las circunstancias del litigio principal, ya que, como precisó el AG, en el asunto principal no se desprende que las rentas obtenidas por los padres del Sr. Grünewald no puedan ser gravadas en Alemania (ya que nada indica que los padres residan fuera de Alemania o que las rentas no puedan ser gravadas por cualquier otro motivo). Además, continuó el TJUE, la imposibilidad de que el deudor no residente deduzca las rentas, cuando sea sujeto pasivo del impuesto sobre la renta alemán por obligación real, resulta de la legislación alemana con independencia del lugar de residencia del acreedor y de que éste deba o no tributar por las rentas. Por lo tanto, nada hace pensar que la legislación controvertida tenga como objetivo el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria.

En segundo lugar, el TJUE rechazó igualmente que la legislación nacional pudiera estar justificada con la finalidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional. En este caso, el TJUE apuntó que no se ha determinado ningún vínculo directo entre la ventaja fiscal considerada y la compensación de esta ventaja con un gravamen fiscal determinado. Como es sabido, para apreciar la concurrencia de esta causa, la jurisprudencia del TJUE viene demandando ‘la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo con el objetivo de la normativa controvertida’ (vid., por ejemplo, las SsTJUE *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, ap. 43-44, y *Comisión / Alemania*, C-211/13, EU:C:2014:2148, ap. 55). Tal relación directa no existirá ‘cuando se trata, por ejemplo, de gravámenes distintos o del trato fiscal dispensado a contribuyentes diferentes’ (vid., por ejemplo, la STJUE *della Valle*, C-380/11, EU:C:2012:552, ap. 47). Esto es lo que ocurría, argumentó el TJUE, con el asunto principal, puesto que la deducción de rentas por el deudor y la tributación por éstas a cargo de su beneficiario afectan a diferentes contribuyentes.

El Gobierno alemán había alegado, no obstante, que permitir en Alemania la deducción de las rentas alimenticias privadas sin que al mismo tiempo sus beneficiarios tengan que tributar por ellas supondría conferir una doble ventaja al conjunto formado por padres y descendientes, que se considera, en el marco de las herencias anticipadas, como una unidad, dado que produce una transferencia de capacidad contributiva. Sin embargo, argumentó el TJUE, no se constata en las circunstancias del litigio principal que el beneficiario de dichas rentas no tribute por ellas, consta que la deducción de las rentas alimenticias se deniega en todos los casos al contribuyente no residente en virtud de la normativa interna

alemana, estén o no gravadas las rentas en Alemania. En consecuencia, continuó el TJUE, la legislación nacional trata al contribuyente no residente en cuanto tal, y no en cuanto miembro de una entidad fiscal única, dado que no contempla la deducción de las rentas que dicho contribuyente haya pagado en caso de que su beneficiario tribute por ellas. Por último, el TJUE precisó que el riesgo de doble deducción de las prestaciones que apuntó el Gobierno alemán en el Estado donde se obtiene la renta y en el Estado de residencia del pagador no resulta relevante ya que el Gobierno alemán no explica el mismo ni indica que no se pueda evitar aplicando la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre primas de seguros, entonces vigente. En este contexto, la coherencia del sistema fiscal no puede permitir justificar al trato discriminatorio que se otorga al contribuyente no residente.

La STJUE reseñada tiene una gran importancia desde el punto de vista de la evolución de la jurisprudencia del TJUE en materia de impuestos directos. Por un lado, confirma lo que más arriba comentamos en el sentido de que, desde la STJUE *Nordea*, se está dando nueva vida a la exigencia de comparabilidad de la situación de residentes y no residentes. Por otro lado, esta STJUE confirma, matiza y aclara el significado que se debe dar al reparto equilibrado del poder tributario como exigencia imperativa y, en particular, afianza la idea de que una cierta simetría entre gravámenes de ingresos y gastos es objeto de protección con la misma, lo cual supone un ataque a la consideración como equivalentes de los ordenamientos tributarios de los otros Estados miembros que está en la base de la noción de no discriminación. En la misma línea, resulta llamativo que el TJUE, bajo la exigencia imperativa basada en la coherencia del sistema fiscal, que vincula a un único contribuyente, considere este caso a la luz de la alegación de que dos contribuyentes forman una unidad fiscal, lo cual puede suponer una cierta relajación de las exigencias de esta causa de justificación.

Estas aclaraciones de la Gran Sala serán bienvenidas en el contexto BEPS, donde la ejecución de las medidas derivadas del Plan de Acción de la OCDE requerirá en muchas ocasiones conexiones entre los ordenamientos de los distintos Estados miembros. Ciertamente, da la impresión de que la jurisprudencia se está preparando para una nueva era de fiscalidad internacional, lo cual está por ver hasta qué punto llevará a erosionar los principios originarios en los que se basaba.

3. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO (SsTGUE *Autogrill* y *Banco de Santander*: Adolfo Martín Jiménez; sentencias reseñadas de forma más breve: Alejandro García Heredia)

2.1. Sentencia del TGEU (Sala Segunda) de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España S.A., T-219/10, EU:T:2014:939.

Materias tratadas: Art. 107.1 TFUE: concepto de selectividad: no es selectiva una medida que favorece la adquisición de participaciones en entidades extranjeras cuando la misma está abierta a empresas de cualquier sector – El art. 12.5 LIS española, en la regulación que admitía la amortización del fondo de comercio financiero por adquisición de participaciones en entidades no residentes, no cae en el ámbito de aplicación del art. 107.1 TFUE.

Hechos: En el asunto planteado, la empresa demandante recurrió la Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de empresas extranjeras C45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), fundamentalmente, con la pretensión de que se anulara la misma por no constituir la medida controvertida una ayuda de estado. Como se recordará, la Decisión referida estimó que el antiguo art. 12.5 LIS, precepto que permitía amortizar la diferencia entre el valor de compra de una sociedad y el valor de mercado de sus activos (fondo de comercio financiero), era una ayuda de estado contraria al art. 107 TFUE (antiguo art. 87 CE) por estar limitada la aplicación de esta medida a la adquisición de participaciones por sociedades españolas en relación con entidades no residentes en España, aunque limitó los efectos retroactivos de la obligación de recuperación de la ayuda concedida². El 14 de mayo de 2010, Autogrill, la empresa demandante, solicitó al TGUE la anulación de la decisión de la Comisión sobre la base, fundamentalmente, de que el art. 12.5 LIS no constituía una ayuda de estado del art. 107.1 TFUE, ya que la medida carecía del carácter selectivo para ser considerada como tal.

Decisión del Tribunal: Tras recordar que el concepto de ayuda de estado exige la identificación de la categoría de empresas beneficiarias que confiere a la norma el carácter de ventaja selectiva y la jurisprudencia del TJUE al respecto, el TGUE procedió a analizar la norma española. A este respecto, el TGUE precisó que las normas de excepción al régimen fiscal general o normal (que, como se sabe, y salvo alguna excepción reconocida en la jurisprudencia, es el punto de referencia para determinar si una norma es selectiva) podrían no ser ‘selectivas’ si están potencialmente abiertas a cualquier empresa. En

² En la actualidad, las decisiones de la Comisión están ejecutadas por la DT 14 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Para un mayor detalle sobre las Decisiones y la evolución del asunto del fondo de comercio financiero, vid. el epígrafe 4 de nuestro trabajo, Martín Jiménez, “El régimen jurídico de las ayudas de estado y las normas de naturaleza tributaria”, en Carmona (dir.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Valencia: Ciss, 2014.

estos supuestos no puede procederse a la comparación entre las empresas beneficiarias y las no beneficiarias habida cuenta del objetivo perseguido por la norma. Es decir, a fin de que se cumpla el objetivo de la selectividad que hace entrar a una norma en el ámbito del art. 107.1 TFUE debe, en todo caso, identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión. Por ello, la selectividad no puede apreciarse sobre la base de que se haya establecido únicamente una medida de excepción a un régimen general o normal de tributación. Corresponde, en este contexto, a la Comisión acreditar que la medida controvertida, a la luz del objetivo que persigue, introduce distinciones entre unas empresas y otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídicamente comparable. Con estas conclusiones, el TGUE procedió a examinar si la Comisión había acreditado suficientemente en la Decisión controvertida que una categoría específica de empresas era la beneficiaria de la medida de amortización del fondo de comercio financiero.

En primer lugar, el TGUE recordó que la Decisión controvertida basa sus conclusiones en el hecho de que el art. 12.5 LIS crea una excepción con respecto al trato que se da a las adquisiciones de participaciones entre empresas españolas. Esto es, la Decisión se basa en la determinación de un régimen normal (no amortización del fondo de comercio financiero) y la identificación de una excepción (amortización cuando se adquieren participaciones en sociedades no residentes en España). En opinión del TGUE, tal forma de razonar no debe llevar inexorablemente a la conclusión de que la medida es selectiva, ya que la existencia de una excepción al régimen general, por sí sola, no permite afirmar que la medida afecte sólo a determinadas empresas o producciones, ya que esa medida es, a priori, accesible a cualquier empresa. Para el TGUE, el art. 12.5 LIS estaba dirigido a una categoría de operaciones económicas, no a una categoría particular de empresas y producciones: la medida se aplica con independencia de la actividad del beneficiario, un dato que hace que su análisis quede excluido sobre la base del art. 107.1 TFUE. En este sentido, el umbral del 5 por 100 necesario para poder beneficiarse de la medida y vinculado a la participación extranjera adquirida, continuó el TGUE, no puede considerarse como determinante para establecer la selectividad de la medida ya que no depende de ningún importe cuantitativo y, en consecuencia, la ventaja no está reservada a empresas que tengan los recursos económicos suficientes a tal efecto (este dato diferencia la medida de los incentivos vascos considerados en la STGUE de 9 de septiembre de 2009, *Diputación Foral de Álava y otros / Comisión*, T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01, Rec. II-3029, ap. 161 y 162). Al mismo tiempo, el art. 12.5 LIS estaba dirigido a la adquisición de activos específicos (participaciones iguales o superiores al 5 por 100) y la STJUE de 19 de septiembre de 2000, *Alemania / Comisión*, C-156/98, Rec. p. I-6857, ya declaró que una desgravación fiscal establecida a favor de los sujetos pasivos que vendían determinados activos y que podían deducir el beneficio que de ello obtenían al adquirir participaciones y en sociedades de

capital con sede en determinadas regiones, les confería una ventaja que, como medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, no constituía una ayuda en el sentido del art. 107 TFUE. En conclusión, prosiguió el TGUE, la medida controvertida no excluye de sus ventajas, a priori, a ninguna categoría de empresas por lo que, incluso cuando constituyera una excepción al régimen general, no entraría en el ámbito de aplicación del art. 107 TFUE.

En segundo lugar, la Comisión había alegado que una medida que sólo favorecía las adquisiciones de sociedades en el extranjero era, por sí misma, selectiva. Es jurisprudencia reiterada, recordó el TGUE, que una medida estatal debe valorarse sobre la base de sus efectos y esto constituye el parámetro para concluir si puede existir ayuda de estado, sin que el hecho de que para beneficiarse de una medida deban cumplirse una serie de requisitos pueda, en principio, determinar que nos encontremos ante una norma selectiva (STJUE de 29 de marzo de 2012, *3M Italia*, C-417/10, ap. 42). Para que una diferencia fiscal pueda ser considerada como ayuda es necesario identificar una categoría particular de empresas que pueda distinguirse de las demás por sus características específicas (STJUE 15 noviembre 2011, *Commission / Gibraltar*, C-106/09P y C-107/09P, Rec. I-11113, ap. 103, 104 y 107). El enfoque de la Comisión en la Decisión controvertida llevaría, argumentó el TGUE, a que se declare que tiene carácter selectivo cualquier medida fiscal cuyo disfrute esté supeditado al cumplimiento de determinados requisitos, aun cuando las empresas beneficiarias no compartan ninguna característica propia que permita distinguirlas de las demás empresas, aparte del hecho de que puedan cumplir con los requisitos que la medida defina.

En tercer lugar, para la Comisión había sido un factor crucial en la Decisión controvertida que la medida favoreciera la exportación de capitales desde España, mejorando así la posición de las empresas españolas en el extranjero y la competitividad de los beneficiarios del régimen. Nuevamente, el TGUE rechazó este argumento. Para el TGUE, el requisito de la selectividad sólo debe apreciarse en relación con empresas de un Estado y sólo debe analizar las diferencias de trato entre las empresas de un mismo Estado, sin que pueda argumentarse que forma parte del requisito de la selectividad el favorecimiento de las empresas de un Estado frente a las de otros Estados (la comparación entre empresas de distintos Estados forma parte del requisito de la distorsión de la competencia y el comercio intracomunitario, pero no del análisis de la selectividad). En este sentido, el TGUE explicó la jurisprudencia del TJUE que consideró que existían ayudas de estado en relación con medidas concedidas a empresas exportadoras (vid., por ejemplo, la STJUE de 15 de julio de 2004, *España / Comisión*, C-501/00, Rec. I-6717), y que la Comisión utilizó para declarar que el art. 12.5 LIS vulneraba el art. 107.1 TFUE, en el sentido de que la comparación entre empresas de un Estado miembro y otros Estados sólo era relevante en relación con

el requisito de distorsión de la competencia y el comercio intracomunitario, no para establecer que la medida era selectiva. En esta jurisprudencia, se había identificado un sector de empresas de un Estado miembro beneficiaria de las medidas controvertidas, las empresas exportadoras. Tal categoría de empresas, aunque sea extremadamente amplia, agrupa a las empresas que pueden distinguirse por características comunes relacionadas con la actividad de la exportación. En este sentido, la jurisprudencia relativa a empresas de exportación no permite, a juicio del TGUE, concluir que los tribunales de la Unión hayan concluido que una medida fiscal puede calificarse de selectiva sin que haya identificado una categoría particular de empresas o de producciones que puedan distinguirse por sus características específicas. En particular, en la STJUE *España / Comisión*, antes citada, la deducción por actividades exportadoras estaba vinculada a la adquisición de participaciones en sociedades directamente relacionadas con la actividad de exportación de bienes o servicios o la creación de infraestructura exportadora (creación de EPs en el extranjero, constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora, gastos de propaganda y publicidad etc), lo cual era un dato relevante en el sentido de que se reservaba la medida para determinadas empresas, aquéllas que realizaban una actividad de exportación.

Por las razones anteriores, el TGUE concluyó que no resultaba posible considerar que la norma española fuera contraria al art. 107.1 TFUE y, en consecuencia, anuló el art. 1.1. de la Decisión controvertida. Además, el TGUE anuló el art. 4. de la Decisión relativo a la obligación de recuperación de la ayuda.

La **STGUE de 7 de noviembre de 2014, *Banco Santander y Santusa Holding*, T-399/11, EU:T:2014:938**, es sustancialmente idéntica a la STGUE reseñada con la diferencia de que afecta a la segunda Decisión de la Comisión relativa al art. 12.5 LIS. Como es sabido, la Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de empresas extranjeras C45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) afectaba sólo a participaciones en sociedades de la UE, mientras que la Decisión de la Comisión 2011/282/UE de 12 de enero de 2011 se refería a la adquisición de participaciones en sociedades de fuera de la UE. La STGUE *Banco de Santander* se refiere a esta última y anula el art. 1.1. y 4 de la misma, con argumentos idénticos a los utilizados en la STGUE *AutoGrill* para la adquisición de participaciones en entidades de la UE.

Las SsTGUE reseñadas tienen gran importancia porque aclaran que el concepto de ventaja debe desvincularse del concepto de selectividad, ya que este último exige la identificación de una categoría específica de empresas que puedan ser beneficiarias, sin que el establecimiento de medidas en las que las sociedades nacionales tengan que cumplir ciertos requisitos, si los mismos no permiten identificar un

grupo beneficiario de la medida estatal, pueda considerarse que caiga dentro del ámbito del art. 107.1 TFUE. Ambas, no obstante, como cabía esperar, han sido recurridas en casación ante el TJUE (Asuntos C-20/15 P y C-21/15 P) por la Comisión por entender que el TGUE erró en Derecho al estimar que el concepto de selectividad está vinculado a un grupo de empresas con características propias e inherentes, identificables ex ante y al establecer una distinción artificial entre las ayudas a la exportación de bienes y a la exportación de capital. Con un razonamiento similar, aunque con diferencias importantes, la AG Kokott ha defendido recientemente en su Opinión de 16 de abril de 2015, *Finanzamt Linz* (Case C-66/14) que no existe selectividad, por no haber identificado el grupo de empresas beneficiarias, en relación con una norma austriaca que se refiere a la situación justamente inversa: la posibilidad de amortizar en el IS austriaco el fondo de comercio en situaciones nacionales y su exclusión en adquisiciones de participaciones en sociedades de otros Estados miembros.

3.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

Las SsTGUE (Sala Novena), de 5 de febrero de 2015, *Aer Lingus/Comisión*, T-473/12, EU:T:2015:78 y *Ryanair/Comisión*, T-500/12, EU:T:2015:73 anulan el artículo 4 de la Decisión de la Comisión de 25 de julio de 2012, en materia de ayudas estatales en el sector del transporte aéreo en Irlanda. Este precepto ordenaba la recuperación de la ayuda a las compañías aéreas por un importe de ocho euros por pasajero. La ayuda consistía en una tarifa reducida, establecida en el marco de la ley irlandesa de tasas aeroportuarias, para destinos situados a menos de 300 kilómetros de Dublín. El TGUE considera que la orden de recuperación incurre en errores de apreciación y de Derecho al no fijar correctamente el importe que debe recuperarse y ordenar la recuperación del mismo a las compañías aéreas. El TGUE considera que la ventaja efectivamente obtenida por las compañías no consiste necesariamente en la diferencia entre las dos tarifas (diez euros de la tarifa normal y dos euros de la reducida), sino en la posibilidad de ofrecer precios más atractivos a sus clientes. Por ello, el TGUE afirma que, a fin de cuantificar con precisión la ventaja obtenida, la Comisión debería haber determinado en qué medida las compañías que aplicaron la tarifa reducida repercutieron realmente sobre sus pasajeros el beneficio económico resultante de la misma o, en caso contrario, haber confiado dicho cometido a las autoridades nacionales. En este sentido, se indica que solamente se podría cuantificar la ventaja económica obtenida por las compañías si éstas hubieran aumentado en ocho euros el precio de los billetes sujetos a tarifa reducida. Además, el TGUE reconoce que las compañías aéreas no pueden recuperar retroactivamente de sus clientes los ocho euros por pasajero que deberían haber recaudado. Por ello, la recuperación del mencionado importe podría acarrear distorsiones de la competencia adicionales, ya que podría tener como consecuencia que las compañías aéreas se vieran

obligadas a restituir una cuantía superior a la correspondiente a la ventaja de la que realmente se hubieran beneficiado.

4. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR VULNERACIÓN DEL DERECHO DE LA UE (por Alejandro García Heredia)

La STJUE (Sala Primera) de 18 de diciembre de 2014, *Comisión/Reino Unido, C-640/13, EU:C:2014:2457*, declara contraria a los principios de confianza legítima y seguridad jurídica una normativa nacional que restringe con carácter retroactivo, sin preaviso ni régimen transitorio, el derecho de los contribuyentes a recuperar los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión. El TJUE reitera la jurisprudencia recaída en el asunto *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12*, que ya hemos tenido ocasión de comentar anteriormente (REDF núm. 162). Así, ante la falta de previsión del Derecho de la Unión sobre esta materia, corresponde al Derecho nacional establecer los procedimientos aplicables para la recuperación de los impuestos que los Estados miembros hayan podido recaudar vulnerando el Derecho de la Unión. Sin embargo, esta autonomía procesal está sujeta a los límites que derivan de los principios de efectividad y equivalencia, así como de los principios de generales del Derecho, como son los de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima. El TJUE considera que el artículo 107 de la *Finance Act* de 2007 no respeta dichos principios y, por consiguiente, declara que Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 4.3 TUE (principio de cooperación leal entre la Unión y los Estado miembros).

Asimismo, debemos señalar que en nuestro Derecho, estaba previsto que, en materia de responsabilidad por incumplimiento del Derecho de la UE y no estrictamente de devolución de ingresos indebidos o rectificación de las autoliquidaciones, estaban previstas novedades importantes en el anteproyecto de ley de modificación parcial de la LGT, que modificaba los artículos 213 y 216 e introducía un artículo 219 bis sobre “revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea”³. Sin embargo, el proyecto de ley ya no contempla la regulación de este procedimiento especial (BOCG, 30 de abril de 2015), según parece, con la finalidad de incluir esta materia en la nueva regulación del procedimiento administrativo común, ya que su ámbito de aplicación es más amplio y no solo afecta a

³ Sobre la regulación de este procedimiento en el anteproyecto, vid. Menéndez Moreno, A., “La proyección del Derecho de la Unión Europea en la reforma de la Ley General Tributaria. Especial referencia al nuevo procedimiento de revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias no conformes al Derecho de

normas tributarias.

5. IMPUESTOS PROHIBIDOS POR LA NORMATIVA DE LA UE SOBRE SEGURIDAD SOCIAL: SENTENCIAS RESEÑADAS DE FORMA MÁS BREVE (por Adolfo Martín Jiménez)

La STJUE de 26 de febrero de 2015, *De Ruyter*, C-623/13, EU:C:2015:123, se pronuncia sobre el efecto limitativo que sobre el poder tributario de los Estados miembros tiene la normativa de la UE en materia de Seguridad Social y qué tipo de impuestos están prohibidos por esta normativa (los específicamente destinados a financiar el régimen de seguridad social de un Estado miembro y que tienen una relación directa y suficientemente relevante con el Reglamento n. 1408/71). En concreto, el TJUE concluyó que el Reglamento (CEE) n. 1408/71 del Consejo, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de su familia que se desplazan dentro de la CE (en su versión modificada y vigente en el momento que se produjeron los hechos considerados) debe interpretarse en el sentido de que gravámenes sobre los rendimientos del patrimonio como los vigentes en Francia (fundamentalmente impuestos directos o recargos sobre ciertos rendimientos) ‘cuando contribuyen a la financiación de regímenes obligatorios de seguridad social, tienen un nexo directo y pertinente con algunas de las ramas de seguridad social enumeradas en el art. 4 del Reglamento n. 1408/71 y entran por tanto en el ámbito de aplicación de este Reglamento, aun si esos gravámenes recaen sobre los rendimientos del patrimonio de las personas sujetas con independencia del ejercicio por ellas de toda actividad profesional’.

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

6.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 18 de diciembre de 2014, *Italmoda y otros*, C-131/13, C-163/13, C-164/13, EU:C:2014:2455.

Materias tratadas: IVA – prácticas abusivas – operaciones intracomunitarias – denegación de los derechos de deducción, exención y devolución – neutralidad.

Hechos: La sociedad neerlandesa Italmoda se dedica al comercio del calzado. Sin embargo, durante los

años 1999 y 2000 vendió también material informático procedente de Alemania a clientes sujetos al IVA en Italia, con el NIF-IVA neerlandés. Los bienes se trasladaron directamente desde Alemania a Italia. Italmoda no declaró las entregas intracomunitarias en Alemania, ni tampoco las adquisiciones en los Países Bajos. En Italia, los adquirentes no declararon las adquisiciones intracomunitarias, ni abonaron el IVA. La Administración italiana denegó a estos adquirentes el derecho de deducción y liquidaron la cuota correspondiente. Por su parte, las autoridades de los Países Bajos consideraron que Italmoda había participado conscientemente en una trama de fraude organizado dirigida a eludir el IVA en Italia, por lo que denegaron el derecho de exención por las entregas intracomunitarias, así como el derecho de deducción del IVA soportado y el derecho de devolución del IVA abonado por las mercancías originarias de Alemania. Hay que destacar en relación a los hechos que no se discute en este proceso la existencia de tal fraude, ni tampoco el grado de participación y de conocimiento de la sociedad implicada en el fraude. La discusión se centra en las consecuencias que se derivan de la constatación de ese fraude. Italmoda recurrió las liquidaciones complementarias y, tras varias instancias, el asunto llegó al Tribunal Supremo de los Países Bajos que planteó varias cuestiones prejudiciales al TJUE.

En el proceso ante el TJUE se acumularon otros dos asuntos (C-163/13, Turbu.com; C-164/13, TMP), pero las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de los Países Bajos, fueron declaradas por el TJUE inadmisibles, por ser hipotéticas, de modo que no haremos referencia a estos casos en este comentario.

Decisión del TJUE: En primer lugar, el Tribunal Supremo holandés preguntó si corresponde a las autoridades administrativas y judiciales neerlandesas denegar el derecho a la deducción, a la exención y a la devolución, aunque el derecho nacional no contenga disposiciones que prevean esta denegación. El TJUE parte de su jurisprudencia conocida sobre prácticas abusivas en el IVA, que se limita a recordar. Sin embargo, a continuación, debemos destacar, como novedad, que, como consecuencia de la existencia de ese abuso, las autoridades nacionales pueden denegar la exención, la deducción y la devolución. El TJUE trata a estos tres efectos de forma conjunta, sin establecer una distinción entre ellos. Según el TJUE, en los tres casos estaríamos ante el reflejo del principio general de que nadie puede prevalecerse de las normas del Derecho de la UE de forma abusiva o fraudulenta. Es más, el TJUE rechaza expresamente el argumento de la Comisión de que debía tenerse en cuenta el principio de neutralidad. Según el TJUE, esta conclusión no puede ser cuestionada por la circunstancia de que el derecho a la deducción o devolución tenga una naturaleza especial en la medida que constituye un mecanismo de corrección que garantiza la neutralidad del IVA en el caso de operaciones

intracomunitarias.

En cuanto a la ausencia de normas específicas en el derecho nacional que prevean la denegación de derechos en caso de abuso o fraude, el TJUE contesta que corresponde obviamente al juez nacional verificar si existen o no tales disposiciones específicas, interpretando el derecho nacional de la forma más acorde con las exigencias del Derecho de la UE. En caso de que efectivamente no haya previsiones específicas, eso no impide, a juicio del TJUE, la denegación de los derechos de exención, deducción o devolución en caso de abuso o fraude. El TJUE rechaza que se equipare este caso al de prohibición de imposición de obligaciones en supuestos de transposición incorrecta de Directivas, en los que el particular puede denegar la imposición de una obligación hasta que el Estado cumpla con su obligación de transposición. Según el TJUE, en este caso, estaríamos ante la mera constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la Directiva IVA, en cuanto a los derechos controvertidos de exención, deducción y devolución, y ello por la participación del sujeto en un fraude o abuso.

Resultan también interesantes otras afirmaciones del TJUE, aunque su argumentación es bastante escueta, por lo que sería deseable que fueran ampliadas en otros casos futuros. Por un lado, el TJUE señala que el sujeto que ha participado en el fraude no puede invocar válidamente los principios de seguridad jurídica y de protección legítima. Por otro lado, el TJUE también concluye que la denegación de los derechos de exención, deducción y devolución no tienen el carácter de pena o sanción, por lo que no es oponible el art. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, ni tampoco el art. 49 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE.

Por último, el Tribunal Supremo de los Países Bajos preguntó sobre la pertinencia de tener en cuenta el hecho de que el fraude se ha cometido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se han solicitado los distintos derechos, y de que el sujeto pasivo afectado haya cumplido, en este último Estado miembro, todas las formalidades establecidas en la legislación nacional para acogerse a tales derechos. Pues bien, como no podía ser de otra manera, el TJUE adopta una visión de conjunto. En este tipo de prácticas, y señaladamente en el caso de operaciones de tipo “carrusel” o del “operador desaparecido”, es necesario tener en cuenta el conjunto de operaciones realizadas, por todos los sujetos y en todos los Estados implicados. Es precisamente la participación de varios sujetos en varios Estados lo que propicia la práctica abusiva. Por eso, con buen criterio, el TJUE señala que no existe razón objetiva alguna para alterar sus conclusiones anteriores y que cualquier otra interpretación no sería conforme con la lucha contra el fraude fiscal, reconocido y promovido por la Directiva IVA.

6.2. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 12 de febrero de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89.

Materias tratadas: IVA – prácticas abusivas – procedimiento especial previsto en el derecho interno en el caso de sospecha de práctica abusiva – principios de autonomía procedimental, efectividad y equivalencia.

Hechos: La sociedad portuguesa Surgicare fue sometida a una inspección fiscal en relación a las declaraciones de IVA de los años 2005 a 2007. En esa inspección, la Administración tributaria portuguesa consideró que Surgicare podía haber realizado una práctica abusiva. Surgicare realizó operaciones de edificación y equipamiento de una clínica médica, por las que soportó importantes cuotas de IVA. A continuación, cedió la explotación de la clínica a una sociedad creada al afecto y con la que estaba vinculada, con el propósito de realizar una operación imponible que le permitiera deducirse las cuotas anteriores. Si la clínica se hubiese gestionado directamente por Surgicare no podría deducirse el IVA soportado, puesto que la actividad de explotación de la clínica estaría exenta. Según el derecho portugués, en caso de sospecha de práctica abusiva, debe tramitarse un procedimiento especial, rodeado de una serie de garantías: plazo de prescripción de 3 años, derecho de audiencia del interesado, plazo para la presentación de pruebas, autorización del superior jerárquico para la aplicación de la norma antiabuso, exigencia de motivación en el acto que aplique la norma antiabuso, y recurso contencioso-administrativo autónomo contra la autorización del superior jerárquico.

Pues bien, tras la tramitación de este procedimiento especial, la Administración portuguesa dictó una liquidación complementaria de IVA por existencia de abuso. Surgicare recurrió la liquidación y el asunto terminó en el Supremo Tribunal Administrativo portugués. Este Tribunal decidió suspender el procedimiento principal y preguntar al TJUE si la Directiva IVA se opone a la aplicación previa y obligatoria del procedimiento administrativo especial en el caso de sospecha de práctica abusiva. Téngase en cuenta que las dudas del Tribunal nacional derivan del hecho de que se aplique ese procedimiento en el ámbito del IVA, dado el origen comunitario de este impuesto.

Decisión del TJUE: Según el TJUE, la Directiva IVA habilita a los Estados para establecer las obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, pero no prevé ninguna disposición que precise exactamente el contenido de las medidas que deben adoptar. Existe, pues, un margen de discrecionalidad para los Estados, conforme al principio de autonomía

procesal. Ahora bien, como ha reiterado en otros casos el TJUE, esta autonomía se restringe por la aplicación de los conocidos principios de efectividad y de equivalencia. En este caso, el TJUE no encuentra razones para entender que se lesionan ambos principios, por lo que concluye que la tramitación previa y obligatoria de ese procedimiento especial no es contraria a la Directiva IVA.

Por lo que respecta, en particular, al principio de efectividad, el TJUE considera que debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa la regulación de ese procedimiento especial en el conjunto del procedimiento de inspección, su desarrollo y sus peculiaridades. Desde esta perspectiva, el TJUE otorga relevancia al respeto de principios y derechos fundamentales como el de defensa, seguridad jurídica y buen desarrollo del procedimiento. Pues bien, de las garantías que antes señalábamos, el TJUE deduce que el procedimiento nacional resulta favorable para quien sea sospechoso de una práctica abusiva, puesto que pretende garantizar el respeto de ciertos derechos fundamentales y, especialmente, el derecho a ser oído. A sensu contrario, podría derivarse que allí donde no se respeten tales principios y derechos, podría incumplirse el Derecho de la UE.

6.3. Sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116.

Materias tratadas: IVA – Exención aplicable a las importaciones y a las adquisiciones intracomunitaria de prótesis dentales – derecho a deducir.

Hechos: En esta sentencia, el TJUE responde a varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de los Países Bajos en relación a tres sujetos pasivos neerlandeses (VDP Dental Laboratory, X y Nobel Biocare Nederland). Estos sujetos encargan la fabricación de prótesis dentales en el extranjero (a países de la UE y de fuera de la UE) para, posteriormente, revenderlas como comerciantes, o bien, para utilizarlas ellos mismos en su actividad de dentista. Se discute en los procedimientos principales la exención de tales entregas y si corresponde o no el derecho a deducir las cuotas soportadas.

Para un correcto entendimiento de la sentencia es necesario resumir el régimen jurídico aplicable a la entrega de prótesis dentales. Según el art. 132.1.e) de la Directiva IVA, están exentas las operaciones interiores consistentes en el suministro de prótesis dentales, pero siempre que sean realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales. Por otro lado, el art. 140, letra a) de la Directiva IVA, en relación a las adquisiciones intracomunitarias, establece la exención para aquellas adquisiciones “cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su respectivo territorio”. En cuanto a las

importaciones, el art. 143.1, letra a) de la Directiva IVA señala que también estarán exentas “las importaciones de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos esté exenta en cualquier caso en su respectivo territorio”. Por último, el art. 370 de la Directiva IVA permite a los Estados que, a fecha de 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones de la parte A del Anexo X (entre ellas, la entrega de prótesis dentales por dentistas y protésicos dentales), seguir gravando esas operaciones y no aplicar, por tanto, la exención.

Decisión del TJUE: En primer lugar, el TJUE contesta a una cuestión ya resuelta en la anterior sentencia MDDP (núm. 162 REDF), a la cual se remite. Cuando una exención establecida en el derecho nacional es incompatible con la Directiva del IVA, el art. 168 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo no puede beneficiarse a la vez de la exención y de la deducción. Por tanto, o bien el sujeto no aplica la exención y goza del derecho a deducir; o bien, aplica la exención y renuncia así a su derecho a deducir.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la exención de las adquisiciones intracomunitarias y de las importaciones de prótesis dentales, el TJUE considera que los arts. 140 y 143 de la Directiva IVA establecen un mecanismo idéntico, por lo que deben interpretarse de modo idéntico. Así, para el TJUE, la expresión literal “en su respectivo territorio”, empleada en ambos preceptos, se refiere al Estado miembro de destino donde se realiza el suministro, por lo cual la operación estará exenta si, a su vez, la entrega de los mismos bienes estaría exenta en caso de tratarse de una operación interior en el territorio de ese Estado miembro de destino. Por ello, el TJUE concluye que la exención dependerá de que, al igual que ocurre en las operaciones interiores, según el art. 132.1.e) de la Directiva IVA, la entrega se realice por dentistas y por protésicos dentales.

Por último, el TJUE aclara qué sucede en los casos en que un Estado miembro haya hecho uso de la habilitación prevista en el art. 370 de la Directiva IVA, y por tanto, siga gravando estas entregas. Pues bien, el TJUE precisa que debe tenerse en cuenta la opción ejercitada por el Estado miembro de destino, siendo irrelevante si el Estado de origen aplica o no el régimen excepcional y transitorio del art. 370. Recordemos que en España la entrega de prótesis dentales están exentas según el art. 20.Uno.5º LIVA.

6.4. Sentencias reseñadas de forma más breve.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 11 de diciembre de 2014, *Idexx Laboratories*, C-590/13, EU:C:2014:2429**, el TJUE reitera jurisprudencia anterior en relación al ejercicio del derecho a

deducir cuando en el marco de una adquisición intracomunitaria se cumplen los requisitos materiales pero no las condiciones formales. El TJUE incide en su enfoque anti-formalista, y remitiéndose a casos anteriores (entre los últimos, Fatorie, núm. 163 REDF; EMS-Bulgaria Transport, núm. 156 REDF), consagra el derecho a deducir en estos casos. Lo más destacado de esta sentencia es la aclaración del TJUE respecto a la naturaleza formal o material de los requisitos exigibles. Así, el TJUE precisa que los requisitos sustantivos son los que regulan el propio funcionamiento y el alcance del derecho a deducir. En el caso de una adquisición intracomunitaria constituyen requisitos materiales que las adquisiciones hayan sido realizadas por un sujeto pasivo, que éste sea también el deudor del IVA correspondiente a la adquisición y que los bienes de se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. En cambio, el TJUE considera requisitos formales las modalidades y el control del ejercicio del derecho a deducir, tales como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 22 de enero de 2015, *Régie communale du Stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29**, el TJUE contesta a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal belga en relación a si constituye un arrendamiento de bien inmueble, en el sentido del art. 13.B.b) de la Sexta Directiva [actualmente, art. 135.1.l) Directiva IVA], y por tanto, una operación exenta que no genera derecho a deducir el IVA, la puesta a disposición, a título oneroso, de un estadio de fútbol, en virtud de un contrato entre el ente local que es propietario del estadio y un club de fútbol. Según este contrato, el propietario debe prestar distintos servicios de mantenimiento, limpieza, conservación y adecuación de las instalaciones. Tales prestaciones representan el 80 por ciento de las retribuciones, mientras que el 20 por ciento restante corresponde al uso de las instalaciones durante los 18 días en los que se celebran los partidos de la temporada de fútbol. En este caso, el TJUE adapta las conclusiones alcanzadas en la sentencia Lindöpark (C-150/99), referida a un campo de golf, a las peculiaridades del estadio de fútbol. Así, al igual que en aquella sentencia, el TJUE parte de la idea de que el alquiler no constituye la prestación preponderante, salvo circunstancias auténticamente excepcionales, que entiende que no concurren. En efecto, la puesta a disposición del inmueble se acompaña de otras prestaciones relevantes, como las de supervisión, gestión y mantenimiento. El TJUE destaca que en un campo de fútbol existe una utilización colectiva de las instalaciones por parte de un club, en lugar de un acceso individual de los jugadores; que dicha utilización es repetitiva y prolongada y, en principio, exclusiva los días convenidos; y, por último, que las funciones y prerrogativas del ente propietario obedecen, al menos, en parte, a las necesidades inherentes a la explotación. No obstante, el TJUE recuerda que, en última instancia, corresponde al juez nacional calificar la operación como arrendamiento o no, teniendo en cuenta las orientaciones interpretativas del TJUE.

Por última, la **Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 18 de diciembre de 2014, Comisión/Polonia, C-639/13, EU:C:2014:2468**, declara el incumplimiento de la República de Polonia por gravar con un tipo reducido la entrega de bienes destinados a la protección contra los incendios, ya que de forma clara tales bienes no se incluyen dentro de las operaciones para las que el Anexo III de la Directiva IVA prevé, con carácter excepcional, la aplicación de un tipo reducido, y sin que este incumplimiento esté justificado por la relevancia social de la lucha contra los incendios.

7. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

7.1. STJUE (Sala Décima) de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84.

Materias tratadas: Directivas 92/12/CEE y 2008/118/CE - Aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburantes o combustible – Impuesto especial sobre el consumo de productos energéticos establecido por un Estado miembro conforme a las normas del régimen de los impuestos especiales armonizados – Concepto de “formalidades relativas al cruce de fronteras” – Aplicación del artículo 110 TFUE al establecimiento de un plazo de pago más breve para las adquisiciones intracomunitarias que para los productos adquiridos en el mercado nacional.

Hechos: El presente litigio se refiere al impuesto especial exigido en Polonia sobre los aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción. La entidad Oil Trading Poland, dedicada a la venta de esta clase de aceites, planteó una petición de interpretación del Derecho tributario polaco a fin de conocer si dichos aceites estaban sujetos a impuestos especiales. Mientras que el Ministro respondió afirmativamente a la cuestión planteada, el Tribunal Administrativo declaró que estos aceites no estaban sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados y por tanto el impuesto polaco resultaba inaplicable. Posteriormente, el Tribunal Supremo Administrativo, ante el recurso interpuesto por el Ministro, consideró que los citados aceites lubricantes constituían productos distintos de los sujetos a impuestos especiales armonizados. De acuerdo con este planteamiento, el Derecho de la Unión permite a los Estados miembros gravar tales productos siempre que dichos gravámenes no den lugar a formalidades relativas al cruce de una frontera (artículo 3.3 Directiva 92/12 y actual artículo 1.3 Directiva 2008/118). Finalmente, el órgano jurisdiccional remitente decidió plantear la cuestión prejudicial al considerar que la sentencia del Tribunal Supremo no respondía a la pregunta planteada, esto es, si los Estados miembros pueden gravar estos aceites con un impuesto que contenga las mismas obligaciones

y formalidades exigidas a los productos sujetos a impuestos especiales armonizados.

La normativa aplicable es el artículo 3.3 de la Directiva 92/12 (artículo 1.3 Directiva 2008/118) en el que se establece la facultad de los Estados miembros para exigir gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales armonizados (como sucede con los aceites lubricantes del presente caso). Este precepto establece como único requisito que tales gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Por ello, se pregunta al TJUE si un Estado puede exigir esta clase de gravámenes aplicando las normas propias del régimen de los impuestos especiales armonizados. Además, esta cuestión exige analizar en qué consiste la prohibición de generar formalidades relativas al cruce de fronteras que se establece para esta clase de gravámenes no armonizados. Por otra parte, aunque el órgano judicial no lo plantea expresamente, el TJUE también aborda si el gravamen polaco resulta compatible con la prohibición de exigir tributos internos discriminatorios del artículo 110 TFUE, ya que dicho gravamen establece un plazo de pago más corto en determinados casos para adquisiciones intracomunitarias que para productos adquiridos en el mercado nacional.

Decisión del Tribunal: El TJUE aborda tres cuestiones sobre la adecuación del gravamen polaco al Derecho de la Unión, las dos primeras en relación con el Derecho derivado (artículo 1.3 Directiva 2008/118 o 3.3 de la antigua Directiva 92/12) y la última relativa al Derecho originario (artículo 110 TFUE). En primer lugar, el TJUE analiza si un Estado miembro puede exigir un gravamen no armonizado con base en las normas propias del régimen de los impuestos especiales armonizados. En segundo lugar, se pronuncia sobre el alcance del requisito que a estos efectos establecen los preceptos de las mencionadas Directivas, es decir, que tales gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. En tercer lugar, el TJUE aborda una cuestión que no ha sido planteada directamente por el órgano remitente: la adecuación al Derecho originario del gravamen polaco, teniendo en cuenta que dicho gravamen contempla plazos de pago diferentes, según se trate de adquisiciones intracomunitarias o productos nacionales, y ello podría vulnerar el artículo 110 TFUE.

En cuanto a la primera cuestión, el TJUE señala que nada impide que existan gravámenes indirectos no armonizados que estén, a su vez, sometidos a reglas idénticas a las relativas al régimen de los impuestos especiales armonizados. En otras palabras, el hecho de que un impuesto grave productos distintos de los sujetos a impuestos especiales no significa que no pueda regirse por las mismas

normas que los impuestos especiales armonizados (en cuyo caso no cabe excluir el efecto interpretativo del Derecho de la UE y la posibilidad de que se planteen cuestiones prejudiciales en relación con este tipo de impuestos). El TJUE considera que, puesto que se trata de un gravamen sobre productos no sujetos a impuestos especiales, el único requisito aplicable es la prohibición de formalidades relativas al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva 2008/118). Así, la Directiva no impide que un Estado miembro pueda gravar productos distintos de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados mediante un impuesto que contenga reglas idénticas a las relativas a dicho régimen (ap. 34).

En relación con la segunda cuestión, el TJUE recuerda una importante jurisprudencia en torno al requisito de que estos gravámenes no den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras. El criterio general es que si el objetivo perseguido por una formalidad impuesta al contribuyente es asegurar el pago de la deuda tributaria, tal formalidad está relacionada con el hecho imponible del tributo y no con el cruce de una frontera (*Brzeziński*, ap. 47 y 48 o *Kalinchev*, ap. 27). Esta jurisprudencia, planteada en el marco de las adquisiciones intracomunitarias de vehículos, se extiende a todos los impuestos que gravan productos no sujetos a impuestos especiales armonizados y que, por tanto, deben cumplir con la prohibición del artículo 1.3 de la Directiva. Esta jurisprudencia nos permite apuntar las siguientes cuestiones en torno a la prohibición de generar formalidades relativas al cruce de fronteras (ap. 36-43 de la sentencia comentada). En primer lugar, el régimen suspensivo de los impuestos especiales no puede considerarse una formalidad relativa al cruce de fronteras desde el momento en que sus exigencias se impongan tanto a los productos adquiridos en otro Estado miembro como a los adquiridos en el mercado nacional. En segundo lugar, tampoco constituyen formalidades relativas al cruce de una frontera las obligaciones impuestas en relación con un determinado régimen de pago del impuesto especial (obligaciones establecidas con carácter previo a que el producto atraviese la frontera nacional: declarar la adquisición intracomunitaria y prestar una garantía de pago). El TJUE señala que estas obligaciones no constituyen una formalidad puesto que se relacionan con el devengo del impuesto y, especialmente, por el hecho de que las mismas son también exigibles para los impuestos especiales armonizados (artículo 34.2 Directiva 2008/118). Y, en tercer lugar, el TJUE confirma, como ya indicaba el órgano remitente, que tampoco constituyen formalidades de este tipo otras obligaciones cuya finalidad es, en definitiva, garantizar el pago del impuesto devengado (presentar una declaración simplificada, calcular y abonar el impuesto en un plazo de diez días desde el devengo o llevar un registro de adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto). Así, el TJUE concluye que las normas aplicables al impuesto polaco no dan lugar a formalidades en el

cruce de fronteras. No olvidemos que tales normas son idénticas a las que rigen los impuestos especiales armonizados, por lo que difícilmente pueden dar lugar a esta clase de formalidades.

Por último, el TJUE se pronuncia sobre la compatibilidad del gravamen polaco y el artículo 110 TFUE, en relación con los distintos plazos de pago previstos para productos importados y nacionales. En este sentido, se recuerda que el artículo 110 TFUE se infringe cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calcula de un modo diferente y con arreglo a mecanismos distintos que dan lugar, aunque solo sea en cierto casos, a una tributación más elevada del producto importado (*Bobie Getränkevertrieb*, C-127/75 o *Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebe Frohnleiten*, C-221/06). Además, sobre el caso particular de los plazos de pago, el TJUE ya señaló que se vulneraba el artículo 110 TFUE cuando los plazos aplicables a los productos nacionales eran superiores a los previstos para los productos importados (*Grunding Italiana*, C-68/96). Sin embargo, en el presente asunto, el TJUE no aprecia que exista esta diferencia de trato entre unos y otros productos, ya que los plazos de pago dependen del régimen concreto de los impuestos especiales al que los productos estén sujetos. De este modo, el TJUE distingue, por un lado, los plazos previstos para aceites importados bajo el régimen suspensivo y, por otro, los plazos para aceites importados bajo el régimen de pago del impuesto especial. En el primer caso, el plazo es el mismo tanto para productos nacionales como importados, mientras que, en el segundo caso, aunque el plazo es más corto, estamos ante un régimen de pago diferente y por tanto no resulta comparable con la situación del caso anterior. Por ello, el TJUE aprecia que en lo que respecta al régimen suspensivo no existen diferencias de trato entre los aceites importados y los nacionales y, en consecuencia, no existe una vulneración del artículo 110 TFUE.

Con ello, la presente sentencia confirma la facultad de los Estados miembros para establecer o mantener gravámenes indirectos sobre productos no sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados. En tal caso, se pone de manifiesto la necesidad de respetar el límite del artículo 1.3 de la Directiva de no generar formalidades relativas al cruce de fronteras, sin perjuicio de respetar, igualmente, otros límites que derivan del Derecho originario, como sucede con la prohibición del artículo 110 TFUE. Además, esta jurisprudencia aclara que nada impide que gravámenes no armonizados puedan regirse por las mismas reglas que los impuestos especiales armonizados. En nuestro ordenamiento, un ejemplo de esta clase de gravámenes sería el impuesto especial que grava la matriculación de determinados medios de transporte (IEDMT), por lo que su adecuación al Derecho derivado de la Unión debe realizarse teniendo en cuenta la doctrina del TJUE sobre la interpretación del artículo 1.3 de la Directiva. Debemos puntualizar que para esta clase de gravámenes no resulta exigible el requisito de la finalidad específica, pues el mismo solo se aplica a los gravámenes

complementarios que recaen sobre productos ya sujetos a impuestos especiales, como sucedió en nuestro ordenamiento con el IVMDH (*Transportes Jordi Besora*, REDF núm. 163). Por tanto, podemos afirmar que el proceso de armonización de los impuestos especiales admite la existencia de dos clases de gravámenes no armonizados, por un lado, aquellos que recaen sobre productos sujetos a impuestos especiales (artículo 1.2 de la Directiva) y, por otro, los que gravan productos diferentes a los sujetos a impuestos especiales, como sucede, en este caso, con los aceites lubricantes para fines distintos de los carburante o combustible (artículo 1.3 de la Directiva).

8. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

8.1. STJUE (Sala Octava) de 20 de noviembre de 2014, Utopia, C-40/14, EU:C:2014:2389.

Materias tratadas: Franquicia de derechos de importación – Animales especialmente preparados para ser utilizados en laboratorio – Importador que tiene como clientes a los laboratorios - Jaulas para el transporte de animales.

Hechos: La sociedad Utopia se dedica a la importación en Francia de animales procedentes de Estados Unidos destinados a la investigación en laboratorio. Los hechos se refieren a las importaciones de perros y hurones vivos realizadas por la mencionada entidad aplicando una franquicia de derechos de aduana. En un control a posteriori la Administración constató que no procedía el beneficio de la franquicia ya que Utopia no se dedicaba a la enseñanza o investigación científica, sino que era un mero importador de animales para posteriormente venderlos a instituciones dedicadas a estos fines. Las cuestiones que se plantean este caso son dos. La primera, si puede concederse la franquicia a un importador que no se dedica a tales actividades pero que finalmente destina los animales a entidades que si cumplen estos requisitos. Y, la segunda, si el régimen de franquicia es igualmente aplicable a las jaulas en las que se transportan los animales, por considerar que tales jaulas son envases indisolubles de las mercancías.

El Derecho de la Unión aplicable es, por un lado, el Reglamento sobre franquicias aduaneras en el que se contempla, en particular, una franquicia de derechos de importación para animales especialmente preparados para ser utilizados en laboratorio (artículo 60 del Reglamento nº 918/83, actualmente derogado por el Reglamento nº 1186/2009). Este precepto establece que la franquicia se debe limitar a los animales destinados a determinados establecimientos públicos, de utilidad pública o privados

autorizados. Es en este punto donde se plantea si la franquicia resulta aplicable cuando el importador de los animales no es ninguno de estos establecimientos sino una entidad (Utopia) que actúa como intermediaria y que importa los animales para venderlos a tales establecimientos. Por otro lado, el presente asunto plantea la cuestión de si las jaulas en las que se transportan los animales pueden considerarse envases que contienen mercancías de las que no pueden dissociarse. En tal caso, las jaulas estarían igualmente cubiertas por la franquicia de derechos de importación prevista para los animales de laboratorio. La cuestión relativa a los envases tiene su fundamento en una norma de la Nomenclatura Combinada que figura en el Anexo I del Reglamento nº 2658/87 (regla 5, letra b). En dicha regla se indica que los envases que contengan mercancías se clasifican con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esta clase de mercancías.

Decisión del Tribunal: El TJUE resuelve la primera cuestión teniendo en cuenta el contexto y objetivos de la norma. Con base en estos criterios, considera que la franquicia prevista en el artículo 60 del Reglamento es aplicable cuando se trata de animales especialmente preparados para ser utilizados en laboratorio, siempre que el importador que introduzca tales animales los destine a establecimientos públicos, de utilidad pública o privados autorizados, cuya actividad principal sea la enseñanza o investigación científica. En tales casos, el TJUE precisa que el importador puede disfrutar de la franquicia aunque no sea un establecimiento de estas características. Por ello, el TJUE no distingue allí donde la norma tampoco lo hace y señala que el objetivo de esta disposición no es otro que facilitar las actividades de investigación, posibilitando que determinados establecimientos puedan importar, a un coste menor, animales preparados para laboratorio. Así, dicho objetivo no queda obstaculizado por el hecho de que el importador de los animales sea el propio establecimiento o un tercero que posteriormente los venda a dicho establecimiento.

En segundo lugar, el TJUE analiza la cuestión relativa a si los envases pueden recibir el mismo tratamiento que las mercancías, en este caso, si las jaulas en las que se contienen los animales pueden beneficiarse igualmente de la franquicia. A los efectos de interpretar la disposición controvertida (la regla 5, letra b) de la NC), el TJUE acude a las notas explicativas de la misma, en las que se indica que, la posibilidad de aplicar a los envases el mismo régimen que a las mercancías, está prevista para aquellos productos en los que resulta muy difícil concebir su comercialización al margen de los envases en que se contienen (por ejemplo, gases comprimidos o licuados o productos como compota o mostaza). Por ello, el TJUE entiende que las jaulas que sirven para el transporte de animales de laboratorio no forman parte de este tipo de envases y, en consecuencia, pueden recibir un tratamiento distinto al de la mercancía que contienen. En este sentido, la sentencia precisa que las jaulas y los

animales no son utilizados conjuntamente por sus destinatarios, ya que consta que las jaulas se devuelven al importador tras la entrega de los animales. Así pues, la franquicia prevista para la importación de animales de laboratorio solamente resulta aplicable en relación con los propios animales, pero no se extiende a las jaulas utilizadas para su transporte al no tener éstas la consideración de envases en el sentido de la regla de la Nomenclatura Combinada.

8.2. Otras sentencias reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Quinta) de 18 de diciembre de 2014, *LVP*, C-306/13, EU:C:2014:2465, resuelve un asunto relativo a los tipos arancelarios aplicables a los plátanos. El origen del litigio fue la solicitud de devolución de derechos de aduana presentada por la sociedad belga LVP en relación con la importación de plátanos procedentes de Costa Rica y Ecuador. La sociedad impugnó el tipo arancelario de 176 euros aplicable desde 1 de enero de 2006 a los plátanos no procedentes de Estados ACP fijado por el Reglamento nº1964/2005, por considerar que podía ser contrario a los Acuerdos adoptados por la Organización Mundial del Comercio (OMC). El TJUE recuerda una importante jurisprudencia en cuya virtud los Acuerdos de la OMC no se incluyen, en principio, entre las normas con respecto a las cuales el TJUE puede controlar la legalidad de los actos de las instituciones de la Unión. Tan solo en el supuesto de que la Unión tenga el propósito de cumplir una obligación asumida en el marco de la OMC o cuando el acto de la Unión se remita expresamente a disposiciones concretas de los Acuerdos OMC, corresponde al TJUE controlar la legalidad de ese acto en relación con las normas de la OMC (*FIAMM y otros/Consejo y Comisión*, REDF núm. 142, pp. 607-611.). Pues bien, esta situación excepcional no sucede en el sector de los plátanos, en el que el TJUE ya señaló que dicho mercado no tiene por objeto garantizar el cumplimiento de una obligación asumida en el marco del GATT de 1994 (*OGT Fruchthandelsgesellschaft*, C-307/99). Por ello, el TJUE concluye que el Reglamento controvertido en el que se establece el tipo arancelario de 176 euros no puede interpretarse como una medida destinada a garantizar el cumplimiento en el ordenamiento de la Unión de una obligación particular asumida en el marco de la OMC. En consecuencia, los Acuerdos OMC no confieren derechos a los particulares que éstos puedan invocar directamente ante un órgano jurisdiccional nacional para oponerse a un tipo arancelario fijado en un Reglamento de la Unión.

9. DERECHOS DE EMISIÓN (por Alejandro García Heredia)

La STJUE (Sala Segunda) de 26 de febrero de 2015, *ŠKO-ENERGO*, C-43/14, EU:C:2015:120,

analiza si el impuesto checo sobre donaciones que grava la asignación gratuita de derechos de emisión es conforme con el artículo 10 de la Directiva 2003/87/CE, por la que se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (en adelante, la Directiva). Este precepto contempla una asignación gratuita de al menos el 90% de los derechos de emisión durante el período 2008-2012. La compatibilidad del impuesto checo con la mencionada Directiva suscita dos cuestiones. Por un lado, si el impuesto checo de donaciones es conforme con el principio de asignación gratuita y, por otro, si los Estados miembros pueden recaudar un importe inferior al 10% del valor de todos los derechos de emisión asignados, ya que solamente están obligados a asignar gratuitamente el 90%. El TJUE resuelve el caso reiterando la jurisprudencia recaída en el asunto *Iberdrola y otros* (C-566/11) que podemos resumir en los siguientes planteamientos. En primer lugar, el principio de gratuidad del artículo 10 de la Directiva se opone no solo a la fijación de un precio para la asignación de derechos de emisión, sino también a la percepción a posteriori de una carga por la asignación de tales derechos. Por ello, en principio, el TJUE declara que el impuesto checo, al referirse únicamente a la asignación de derechos de emisión, pero no a su utilización, constituye un gravamen sobre la asignación gratuita incompatible con la exigencia de gratuidad del artículo 10 de la Directiva. Además, el TJUE indica que el impuesto controvertido no puede justificarse alegando que está destinado a recaudar ingresos adicionales para las empresas que explotan centrales solares fotovoltaicas, ya que esta cuestión no forma parte de los objetivos que persigue la Directiva. En segundo lugar, en cuanto al porcentaje del 10% que puede ser objeto de una asignación retribuida, el TJUE señala que dicho porcentaje debe apreciarse desde el punto de vista de quienes operan en cada uno de los sectores de que se trate y no en relación con el conjunto de derechos de emisión asignados por el Estado miembro, respetando el principio de igualdad. De acuerdo con este último planteamiento, el TJUE matiza la incompatibilidad del impuesto checo con la Directiva, afirmando que el impuesto será contrario a la misma siempre que no respete el límite máximo de asignación retribuida del 10% de los derechos de emisión, cuestión que corresponde comprobar al órgano nacional remitente.