

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 168

Por

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

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: 1. Introducción. 2. Libertades fundamentales e impuestos directos: 2.1. X AB, 2.2. Berlington Hungary; 2.3. Sentencias reseñadas de forma más breve: Kieback, Comisión Europea / República Francesa, C-485/14. 3. Ayudas de Estado de carácter tributario: sentencias reseñadas de forma más breve (Comisión / MOL Magyar Olaj). 4. IVA 4.1. Lisboagás GDL 4.2. NLB Leasing 4.3. Salomie y Oltean 4.4. Mapfre 4.5 Larentia+Minerva y Marenave 4.6. Sentencias reseñadas de forma más breve: Comisión / Reino Unido, C-161/14; Comisión / Polonia, C-678/13; De Fruytier; Petar Kezic; Dr. Tomoiaga Andrei. 5. Impuestos especiales: 5.1. Brasserie Bouquet, 5.2. Kernkraftwerke Lippe-Ems, 5.3. Sentencias reseñadas de forma más breve: TOP Logistics y otros. 6. Aduanas: 6.1. DSV Road.

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez y Francisco M. Carrasco González)

La jurisprudencia tributaria del TJUE de los meses de junio y julio de 2015 (agosto hay vacaciones judiciales) es objeto de atención en esta reseña. Entre las sentencias comentadas, destacan las siguientes:

- *Impuestos directos*: La STJUE *X AB* supone una matización importante de la tradicional línea de jurisprudencia derivada de la STJUE *Deutsche Shell* ya que, a diferencia de esta última para el caso de EPs y el capital dotacional del mismo, no se obliga al Estado de residencia de una sociedad que participa en una filial extranjera a tomar en cuenta las pérdidas derivadas de tipos de cambio vinculadas a la enajenación de la participación. La sentencia es importante por afectar igualmente a conceptos fundamentales como el propio principio de no discriminación o

las cuasi-restricciones, que son cruciales para la aplicación de las libertades fundamentales en los impuestos directos. Es también bastante relevante la STJUE *Berlington Hungary y otros*, C-98/14, en este caso, por aplicar la libre prestación de servicios y el concepto de restricción (no discriminación) a un caso donde no parecía existir ninguna diferenciación entre los operadores extranjeros y los nacionales. La sentencia *Berlington Hungary* también puede interpretarse como un intento del TJUE de imponer un cierto contenido a los derechos fundamentales de los contribuyentes ya que, según parece, parte de la legislación controvertida había sido sometida a la consideración del Tribunal Constitucional húngaro sin que éste pusiera reparo alguno a la misma desde la perspectiva constitucional, lo cual abriría las puertas a eventuales recursos ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.¹ A pesar de ser comentada de forma más breve, la STJUE *Kieback* no sólo contribuye a matizar la jurisprudencia *Schumacker*, de manera que atribuye a esta regla un elemento temporal vinculado al año de duración y rechaza considerar ejercicios inferiores, sino que, también, matiza la jurisprudencia anterior sobre el efecto indirecto del Derecho de la UE, de manera que afirma que allí donde una norma nacional se aplique a situaciones cubiertas por el Derecho de la UE y no cubiertas, debe interpretarse la legislación nacional de acuerdo con el Derecho de la UE. En este punto, enlaza con *Berlington Hungary* ya que, al final, concluye que el Derecho de la UE termine produciendo efectos en situaciones internas no cubiertas por el ámbito de aplicación de las libertades.

- *IVA*: Sobresale la esperada STJUE *Larentia+Minerva y Marenave* que admite la posibilidad de que las sociedades holding activas puedan deducirse íntegramente el IVA soportado en la adquisición de capitales y en la prestación de servicios a sus filiales, lo que abre la puerta a planificaciones fiscales tendentes a reducir el coste del IVA entre los integrantes de un grupo societario. Por otro lado, destaca también la jurisprudencia sobre los principios de seguridad jurídica y confianza legítima establecida en las sentencias *Salomie y Oltean* y *Dr. Tomoiaga Andrei*, que aclaran el alcance de aquellos principios en caso de normas internas que transponen Directivas de la UE, y niegan la existencia de una confianza legítima en caso de supuestas prácticas administrativas que omiten de forma sistemática la exigencia de un tributo en contra de lo establecido por el Derecho de la UE.

- *Impuestos especiales*: La STJUE (Sala Tercera) de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14. En ella se examina la adecuación con el Derecho de la Unión del impuesto

¹ Vid. R. Szudoczky, “Hungary: Hervis (C-385/12), Berlington (C-98/14), Delphi (C-654/13)” en Lang et al., *ECJ-Recent Developments in Direct Taxes 2014*, Viena: Linde, 2015.

alemán sobre el uso de combustible nuclear y se establecen los criterios para analizar este tipo de gravámenes a la luz de las Directivas de impuestos especiales y del régimen de ayudas de Estado. Esta jurisprudencia pone de manifiesto el poder tributario de los Estados miembros para establecer tributos energéticos con una finalidad medioambiental y puede servir como parámetro para analizar la adecuación con el Derecho de la Unión de las nuevas figuras tributarias creadas por el legislador español en esta materia (Leyes 15/2012 y 16/2013).

2. LIBERTADES FUNDAMENTALES E IMPUESTOS DIRECTOS (por Adolfo Martín Jiménez: *X AB y Kieback y Comisión Europea / República Francesa, C-485/14*; por Alejandro García Heredia, *Berlington Hungary*)

2.1. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 10 de junio de 2015, X AB / Skatteverket, C-686/13, EU:C:2015:375.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento – Normativa nacional que no grava en el IS las variaciones por tipos de cambio (positivas o negativas) vinculadas a participaciones societarias: inexistencia de restricción o discriminación contraria a la libertad de establecimiento – Distinción de la situación concreta de la considerada en la STJUE *Deutsche Shell* al no existir en el caso concreto la asimetría que se verificaba en la situación de aquella sentencia.

Hechos: La sociedad sueca X AB creó una filial en el Reino Unido en el año 2003 (Y Ltd), con participaciones emitidas en dólares de EE.UU., en lugar de en libras (la legislación del Reino Unido admitía la denominación del capital en monedas distintas de la nacional). En los años sucesivos realizó una serie de operaciones societarias, aportaciones de capital y venta de participaciones a su matriz, hasta que, en 2009, se plantea poner fin a la actividad de la filial de Y Ltd o vender sus participaciones. Esta operación, sin embargo, presentaba el riesgo de generar una pérdida derivada del tipo de cambio debido a que, entre los años 2003 a 2009, las aportaciones realizadas a Y Ltd se realizaron en efectivo a tipos de cambio menos ventajosos que los aplicables en 2009. Por esta razón, X AB tenía interés en conocer, antes de tomar una decisión definitiva, si las pérdidas derivadas de tipos de cambio podían ser deducibles en Suecia en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, X AB solicitó a la Comisión de Derecho Tributario sueca una resolución sobre la deducibilidad de las pérdidas argumentando que la no deducibilidad de las mismas que se derivaba de la legislación sueca, según la cual ni las ganancias ni las pérdidas asociadas a transmisiones de participaciones se incluían en la base imponible, podía vulnerar el Derecho de la UE. En una resolución de 18 de marzo de 2013, la Comisión

de Derecho tributario sueca respondió que, en el Derecho tributario sueco, ni las plusvalías ni las minusvalías generadas sobre participaciones en el capital social son, en principio, tomadas en consideración para el cálculo de la base imponible del IS, por lo que el caso de X AB no podía suponer ninguna excepción a la regla general.

X AB recurrió esta decisión ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo sueco alegando, fundamentalmente, que, como consecuencia del Derecho sueco, las inversiones realizadas en Y Ltd eran más arriesgadas que las inversiones nacionales comparables. Para X AB, la inversión realizada en coronas suecas en una sociedad anónima sueca no implicaba ningún factor aleatorio equivalente al riesgo de cambio al que puede quedar sometida una inversión en otro Estado miembro. Por ello, se genera, al no admitir la deducibilidad de las pérdidas por tipos de cambio, un obstáculo a la libre circulación de capitales y de establecimiento, como declaró el TJUE en la STJUE *Deutsche Shell*, C-293/06, EU:C:2008:129. El órgano jurisdiccional sueco preguntó al TJUE sobre la compatibilidad de la normativa sueca en materia del IS que impedía la deducibilidad de las pérdidas por tipos de cambio relacionadas con las transmisiones de participaciones con las dos libertades citadas del TFUE.

Decisión del Tribunal: En un primer momento, el TJUE tuvo que determinar la libertad aplicable al caso. Puesto que del objeto de la normativa nacional controvertida no podía determinarse si la misma cae de forma preponderante en el ámbito de la libre circulación de capitales o de la libertad de establecimiento, procedía acudir a la situación fáctica concreta. A este respecto, como X AB controlaba el 45 por 100 del capital de Y Ltd. y tales participaciones podían conceder al titular el derecho de influencia real en la gestión societaria y determinar la actividad y decisiones de ésta, el caso procedía enfocarlo desde la perspectiva de la libertad de establecimiento.

Con respecto al fondo del asunto, el TJUE, en primer lugar, constató el carácter no discriminatorio de la legislación sueca, ya que la no deducibilidad de las minusvalías derivadas de variaciones en los tipos de cambio no se aplicaba única y exclusivamente a las participaciones en sociedades no establecidas en Suecia, sino también en relación con aquéllas que sí tenían un establecimiento en aquel país. Por lo demás, el TJUE también constató la simetría de la norma sueca, en el sentido de que ni las plusvalías ni las minusvalías derivadas de variaciones en el tipo de cambio resultaban incluidas en la base imponible del IS sueco. En estas condiciones, el TJUE subrayó que no existía un tratamiento más desfavorable de la inversión en sociedades no establecidas con respecto a las establecidas en Suecia.

Sin mencionarlo expresamente, el TJUE llegó a la conclusión de que el efecto perjudicial de las

diferencias por tipos de cambio para las inversiones internacionales se producía por la propia naturaleza de éstas y que no podía obligarse a un Estado miembro que no toma en consideración las plusvalías o minusvalías derivadas de transmisiones de participaciones a tener en cuenta obligatoriamente tales pérdidas. Es decir, da la impresión de que el TJUE está calificando las pérdidas (o las ganancias) por tipos de cambio como cuasi-restricciones o diferencias de legislación no cubiertas por las libertades fundamentales ya que el argumento principal que manejó el TJUE fue que, en el Estado actual de evolución del Derecho de la UE, no puede obligarse a un Estado miembro a adaptar su propio sistema fiscal a fin de tomar en cuenta los riesgos de variaciones de tipos de cambio a los que se enfrentan las sociedades como consecuencia de la existencia en el territorio de la UE de una pluralidad de divisas o de legislaciones nacionales.

Tal pronunciamiento generaba el problema obvio de la potencial incompatibilidad de esta conclusión con la STJUE *Deutsche Shell* que llegó a la conclusión contraria, al haber obligado al Estado de ubicación de la casa central a tomar en cuenta las variaciones (minusvalías) vinculadas a la actividad de un establecimiento permanente en el extranjero. El TJUE precisó que tal conclusión se había producido en un contexto jurídico diferente del ahora considerado. En *Deutsche Shell*, se producía una asimetría derivada de la aplicación de la legislación nacional que eximía las ganancias en aplicación del CDI y permitía la integración de pérdidas a las que la Administración alemana trató de aplicar también el método de exención derivado del CDI. No es éste el caso de la normativa sueca, que trata de forma simétrica las ganancias y las pérdidas vinculadas a variaciones de tipos de cambio, sin que existiera tratamiento dispar alguno entre la pérdida nacional o transnacional, por lo que no puede alcanzarse la misma conclusión que en aquél caso. Habida cuenta de lo anterior, el TJUE concluyó que la normativa sueca no vulneraba la libertad de establecimiento.

Como puede intuirse, la presente sentencia tiene un impacto cierto a la hora de limitar la relevancia de la STJUE *Deutsch Shell*, de la que parecía intuirse que las pérdidas por tipos de cambio siempre debían ser tomadas en cuenta en algún Estado, y de la doctrina de las pérdidas finales de *Marks & Spencer*, que, como ya venimos comentando, el TJUE está limitando en las sentencias de sus últimos tiempos (vid. los comentarios a la STJUE *Comisión / Reino Unido*, C-172/13 n. 166 REDF). En términos metodológicos, la STJUE presenta otra novedad relevante: si bien, hasta ahora, el principio de simetría había aparecido en sede de exigencias imperativas de interés general, en esta sentencia se configura como un elemento lógico del reconocimiento de existencia o no de discriminación, lo cual es enormemente relevante, ya que contribuye a evitar el análisis de proporcionalidad (por ejemplo, en el caso concreto considerado, no hay necesidad de considerar la proporcionalidad de la norma sueca y si otras soluciones menos

restrictivas hubieran sido más adecuadas). No debemos olvidar que el caso, sin embargo, presentaba una peculiaridad fáctica de interés: la denominación en dólares del capital de la filial inglesa podía determinar también que las pérdidas por variaciones de tipos de cambio tuvieran algún reflejo en esta filial, por lo que estamos ante un caso muy distinto al planteado en *Deutsche Shell* donde, al estar implicadas sólo dos monedas, era imposible el doble cómputo de la pérdida en el Estado de la casa central y de la sucursal. La jurisprudencia del TJUE, en cualquier caso, supone una evolución interesante y hasta razonable, ya que en otros números ya hemos criticado la tendencia de determinadas sentencias a obligar al Estado de residencia a tomar en consideración la situación del contribuyente y las deducciones o beneficios fiscales no aplicados en ningún otro Estado. De todas formas, este caso no supone la sustitución definitiva de la jurisprudencia *Deutsche Shell*, sino, más bien, la eliminación de sus efectos en relación con participaciones o filiales en el extranjero, ya que el TJUE continúa manteniendo que la situación de un EP en este tipo de casos parece diferir de la propia de las filiales extranjeras.

2.2. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary y otros*, C-98/14, EU:C:2015:386.

Materias tratadas: Impuestos que gravan la explotación de máquinas tragaperras en salas de juego – Restricción a la libre prestación de servicios – Justificación basada en razones de interés general – Protección de los consumidores contra la dependencia del juego y lucha contra las actividades delictivas y fraudulentas.

Hechos: La legislación húngara en materia de juegos de azar fue modificada, tanto a nivel fiscal como administrativo, con la finalidad de evitar la explotación de máquinas tragaperras fuera de los casinos. Esto supuso un grave perjuicio para las sociedades que explotaban este tipo de máquinas en salas de juego. Las modificaciones fiscales consistieron, por un lado, en quintuplicar el importe del impuesto de cuota fija que gravaba la explotación de máquinas tragaperras en salas de juego y, por otro, en añadir un nuevo impuesto de cuota proporcional a los ingresos trimestrales obtenidos por esas mismas máquinas. En cambio, la cuantía del impuesto que gravaba la explotación de estas máquinas en los casinos permaneció inalterada. Un año después, el Gobierno optó, directamente, por prohibir la explotación de máquinas tragaperras fuera de los casinos, por lo que las autorizaciones de explotación de estas máquinas en las salas de juego quedaron extinguidas de pleno derecho. Ambas modificaciones –fiscales y administrativas– no contemplaron ninguna indemnización para los operadores afectados y se implantaron directamente sin prever la existencia de un periodo transitorio. El órgano remitente plantea varias cuestiones prejudiciales sobre la aplicación de la libre prestación

de servicios (artículo 56 TFUE) a los impuestos que gravan la explotación de máquinas tragaperras en salas de juego y a las medidas administrativas que prohíben la utilización de dichas máquinas fuera de los casinos.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE analiza si es competente para pronunciarse sobre las cuestiones planteadas. El problema se plantea porque la legislación nacional controvertida es aplicable indistintamente a nacionales húngaros y a nacionales de otros Estados miembros. Esto puede suponer que las cuestiones prejudiciales no versen directamente sobre un aspecto transfronterizo y no exista por tanto una conexión de las mismas con el Derecho de la Unión². En efecto, las cuestiones planteadas pretenden someter al TJUE la diferente regulación estatal aplicable a la explotación de máquinas tragaperras en casinos y en salas de juego, pero no aluden directamente a una prestación de servicios transfronteriza. En este sentido, el TJUE recuerda que las libertades fundamentales solamente resultan aplicables cuando la legislación interna guarda una relación con los intercambios entre Estados miembros. Así, el TJUE considera que es posible apreciar dicha relación en el presente caso, aunque sea eventualmente. Por un lado, porque una parte de la clientela de las salas de juego eran ciudadanos de la Unión que estaban de vacaciones en Hungría y los servicios que un prestador ofrece, sin desplazarse, a un destinatario establecido en otro Estado miembro, constituyen una prestación de servicios transfronteriza. Por otro lado, porque es posible que pudieran existir operadores establecidos en otros Estados miembros que hubieran estado interesados en explotar salas de juego en Hungría. Pues bien, con base en estas consideraciones, el TJUE confirma su competencia para responder a las cuestiones planteadas y analiza las modificaciones de la normativa húngara desde la perspectiva de la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE).

El TJUE reconoce que el impuesto controvertido no establece ninguna discriminación directa entre sociedades húngaras y sociedades establecidas en otros Estados miembros, ya que grava en condiciones idénticas a todas las sociedades que explotan máquinas tragaperras en salas de juego. Igualmente, admite que no es posible apreciar una discriminación indirecta contra los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros, puesto que la mayoría de las sociedades que explotan salas de juego en Hungría no se encuentran establecidas en otros Estados miembros. Ahora bien, el TJUE afirma que las medidas fiscales controvertidas, en las que, sin prever un período transitorio, se aumenta la presión fiscal sobre las sociedades que explotan estas máquinas en las salas

² Sobre la posibilidad de aplicar el Derecho de la UE a esta clase de situaciones, nos remitimos al trabajo de Martín Jiménez, A., “Situaciones internas y Derecho la UE: Nuevas Perspectivas sobre la Jurisprudencia del TJUE”, *Civitas REDF*, núm. 163, 2014.

juego, pueden suponer una restricción a la libre prestación de servicios. Esta restricción se produciría siempre que tales medidas pudieran impedir, obstaculizar o hacer menos atractiva la explotación de máquinas tragaperras en salas de juego en Hungría, cuestión que corresponde comprobar al órgano remitente. Además, el TJUE recuerda que un efecto comparable al de la prohibición de explotación de máquinas tragaperras fuera de los casinos, puede considerarse también un obstáculo a la libre prestación de servicios (*Anomar y otros*, C-6/01 y *Comisión/Grecia*, C-65/05). En cuanto la prohibición administrativa de explotar las máquinas fuera de los casinos, el TJUE entiende que la misma constituye una restricción a la libre prestación de servicios al haberse establecido sin contemplar un periodo transitorio ni una indemnización para los operadores afectados.

A continuación, el TJUE admite la posibilidad de que estas restricciones puedan estar justificadas en razones imperiosas de interés general que ya había alegado el Gobierno húngaro. Para ello, exige que se cumplan conjuntamente tres condiciones. En primer lugar, que las restricciones persigan objetivos relacionados con a) la protección de los consumidores contra la dependencia del juego y b) la lucha contra las actividades delictivas y fraudulentas ligadas al juego. En segundo lugar, que tales objetivos se persigan de forma coherente y sistemática. Y, en tercer lugar, que se cumplan las exigencias derivadas de los principios generales del Derecho de la Unión, en particular, seguridad jurídica, confianza legítima y derecho de propiedad. El TJUE matiza que el hecho de que las restricciones adoptadas puedan conllevar también otros objetivos accesorios (aumento de los ingresos fiscales) no impide considerar que las mismas persiguen efectivamente los objetivos principales. Como ya se puso de manifiesto en varias ocasiones, tales objetivos son compatibles con el aumento de los ingresos fiscales, ya que se admite que una restricción pueda beneficiar accesoriamente al presupuesto del Estado miembro interesado (*Zenatti*, C-67/98 y *Gambelli y otros*, C-243/01). En relación con los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y derecho de propiedad, el TJUE recuerda una consolidada jurisprudencia sobre el artículo 17 de la Carta de derechos fundamentales de la UE en el que se reconocen expresamente los mismos. En este punto, debemos destacar que las consideraciones sobre estos principios, de algún modo, podrían también servir al juez nacional para plantear, desde el punto de vista del Derecho interno, la propia constitucionalidad de la norma controvertida, dado que tales principios se encuentran generalmente reconocidos en las Constituciones de los Estados miembros (aunque da la impresión de que en el caso concreto el Tribunal Constitucional húngaro no alcanzó similares conclusiones).

Por otro lado, el TJUE analiza si las medidas adoptadas generan un derecho de los particulares para obtener del Estado miembro la reparación del perjuicio causado. El TJUE recuerda que las

disposiciones del Tratado sobre derechos fundamentales generan derechos a favor de los particulares y que, por tanto, su infracción por un Estado miembro –aunque sea debido a una actuación legislativa– conlleva que los particulares puedan obtener la reparación del perjuicio sufrido. En ese caso es necesario que la infracción esté suficientemente caracterizada y exista un nexo de causalidad entre la misma y el perjuicio causado. En cambio, el TJUE señala que no tienen este mismo carácter determinadas disposiciones administrativas contenidas en la Directiva en materia de reglamentaciones técnicas y servicios de la sociedad de la información (artículos 8 y 9 Directiva 98/34), por lo que las mismas no generan un derecho a favor de los particulares. En relación con esta Directiva, el TJUE también indica que las modificaciones fiscales controvertidas no constituyen “reglamentos técnicos” en el sentido de dicha norma, mientras que sí tienen tal carácter las disposiciones administrativas que prohíben la utilización de máquinas tragaperras fuera de los casinos. Esto conlleva que, respecto de estas últimas, el Gobierno húngaro tenía la obligación de comunicar a la Comisión el correspondiente proyecto normativo (artículo 8.1 Directiva 98/34).

Con todo, la sentencia pone de manifiesto hasta qué punto resultan aplicables las libertades fundamentales en materias que no guardan relación directa con una situación transfronteriza. Además, se reitera la aplicación de estas libertades en el ámbito de los juegos de azar, donde, a pesar de la falta de armonización, la actuación de los Estados miembros debe respetar igualmente el conjunto de normas originarias del Derecho de la Unión. Este es el caso de la libre prestación de servicios, cuyas restricciones, no obstante, encuentran justificación en la protección de los consumidores y en la prevención del fraude y la delincuencia ligados al juego. Estas consideraciones pueden ser especialmente relevantes para el Derecho español en relación con la fiscalidad sobre el juego cedida a las comunidades autónomas (v. gr. tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar). La presente doctrina permite justificar el establecimiento de gravámenes diferenciados con base en los citados objetivos de interés general, si bien, el legislador debe tener en cuenta la necesidad de establecer en tales casos un período transitorio. Además, tales objetivos habilitan al legislador para establecer un trato fiscal más gravoso en función de los diferentes sectores de actividad (casinos y salas de juego) y no solamente según el tipo de máquinas. Por otro lado, los objetivos de interés general a los que alude la sentencia ya son conocidos en esta materia. Así, en nuestro Derecho, la regulación estatal de la actividad del juego se desarrolla, entre otros, con el fin de garantizar “la protección del orden público, luchar contra el fraude, prevenir las conductas adictivas, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes en los juegos” (artículo 1 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego).

2.3. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Kieback*, Comisión Europea / República Francesa, C-485/14)

En la STJUE de 18 de junio de 2015, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, se ofreció al TJUE la oportunidad de reconsiderar o limitar su conocida jurisprudencia *Schumacker* en una situación en la que una persona física de nacionalidad alemana y residente en este país pero que había trabajado en Holanda entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2005 tributa en estos tres meses en Holanda como no residente antes de trasladar su residencia fiscal a EE.UU., donde continuará trabajando, y reclama que se le permita deducir la renta negativa vinculada a su vivienda habitual en Alemania de igual manera que pueden deducirla las personas físicas residentes en Holanda. En relación con esos tres meses, la práctica totalidad de sus rendimientos se habían obtenido en Holanda, pero, a partir del 1 de abril y hasta el fin del período impositivo, sus ingresos fiscales fundamentales procedían de EE.UU. Es decir, si se tomaba como referencia el primer trimestre de 2005 la mayoría de las rentas procedía de Holanda, pero si la referencia se ampliaba a la totalidad del año fiscal, la mayoría de los ingresos procedían de EE.UU. Al mismo tiempo, una persona residente en Holanda que se hubiera trasladado a otro Estado habría tenido derecho, en relación con esos tres meses, a que se considerara la renta negativa imputable a su vivienda habitual en su IRPF holandés. La cuestión controvertida en el caso considerado por el TJUE es si la jurisprudencia *Schumacker* (inexistencia de comparabilidad en la situación de residentes y no residentes a efectos de la toma en consideración de su situación personal o familiar salvo que se obtenga la mayoría de la renta en el Estado de la fuente) se aplicaba en relación con la totalidad del año fiscal o para períodos inferiores de tiempo (los tres primeros meses de 2005).

Para el TJUE, la jurisprudencia *Schumacker* y la excepción que obliga al Estado de la fuente a tomar en cuenta la situación personal y familiar del no residente encuentra su justificación en la imposibilidad de que el Estado de residencia tome en cuenta esta situación personal. Nada impide, en una situación como la del Sr. Kieback, que el nuevo Estado de residencia (EE.UU. en ese caso) considere su situación personal y familiar, salvo que la mayoría de ingresos del ejercicio se obtengan en el período de residencia en Holanda (enero a marzo). El TJUE apuntó que el punto de referencia clave para determinar dónde se obtiene la mayoría de la renta es el ejercicio fiscal anual considerado, siendo ésta la lógica de la Recomendación 94/79 de la Comisión Europea. En esta circunstancia, el Estado miembro en el que una persona haya recibido sólo una parte de su renta como no residente no tiene obligación de concederle el mismo trato que a las personas residentes, sin que se vulnere en este caso, la libre circulación de trabajadores del art. 39 CE.

Lo cierto es que la sentencia del TJUE en este caso resulta bastante cuestionable ya que el TJUE parece partir de la presunción de que los Estados toman en cuenta siempre los períodos anuales como referencia para el cierre o apertura de ejercicios fiscales en el IRPF, sin que esto sea así. En los supuestos de llegada de un trabajador a un Estado es perfectamente posible que la apertura del período impositivo esté vinculada a la fecha de llegada y adquisición de la residencia en ese Estado y que las únicas circunstancias personales que se tengan en cuenta sean las que se verifiquen a partir de esa fecha concreta. En este supuesto, una persona en la situación del Sr. Kieback sufriría un perjuicio cierto, ya que es perfectamente posible que en los primeros tres meses del año su situación personal no sea tenida en cuenta en su Estado de realización del trabajo (Holanda) ni tampoco en su anterior Estado de residencia (Alemania), bien porque no se considere residente en ese Estado por la totalidad del ejercicio o porque no se alcancen los mínimos necesarios para tributar por la renta. El TJUE, sin embargo, parece obviar los problemas que pueden surgir en relación con el cómputo anual de la regla derivada de *Schumacker* puesta en relación con la legislación aplicable a los cambios de residencia de las personas físicas, así como el hecho de que un residente de los Países Bajos podía ser considerado como tal una parte del año y no la restante tras el cambio de residencia. Da la impresión de que, una vez más (vid. más arriba la STJUE *X AB*) el TJUE parece atribuir las consecuencias perjudiciales para el contribuyente a una cuasi-restricción o disparidad de la legislaciones tributarias. Probablemente, la solución de la AG Sharpston resulta, en este sentido, mucho más matizada, ya que, para ella, se le debía dar en Holanda al Sr. Kieback el mismo trato que al trabajador residente en ese país que durante el año cambia de residencia y es tratado el resto del año como no residente en Holanda, siendo, sin embargo, considerado como residente en Holanda hasta la fecha de partida y cambio de residencia.

Por su parte, la STJUE (Sala Sexta) de 16 de julio de 2015, **Comisión Europea / República Francesa, C-485/14**, EU:C:2015:506, reitera la jurisprudencia relativa a la imposición de las sucesiones y donaciones en relación con la libre circulación de capitales, en esta ocasión, para estimar que el impuesto francés exigible sobre las donaciones y legados, del cual se exonera a ciertas entidades sin fin lucrativo francesas o también de países que han llegado a un acuerdo en la materia con Francia, pero no a las residentes en otros Estados de la UE o del EEE vulnera la libre circulación de capitales del TFUE y del Acuerdo del EEE. Fundamentalmente, tanto la Comisión como el TJUE emplearon la argumentación de la STJUE *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, para concluir que la exoneración que Francia concedía del impuesto controvertido a las instituciones francesas y a las residentes en otros países con los que existía un acuerdo previo, pero no para las que se encontraran en situación análoga de otros Estados miembros era contraria a la libre circulación de capitales del TJUE o del EEE al no existir ninguna diferencia objetiva que justificara el tratamiento diferenciado de unas entidades y otras. En el

caso el TJUE no considera ninguna razón imperiosa de interés general ya que Francia no había esgrimido ninguna exigencia imperativa que pudiera justificar su legislación.

3. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO: SENTENCIA RESEÑADAS DE FORMA MÁS BREVE (*MOL Magyar Olaj*) (por Adolfo Martín Jiménez)

La STJUE de 4 de junio de 2015, *Comisión / MOL Magyar Olaj*, C-15/14, EU:C:2015:362, presenta interés no tanto por el asunto que resuelve como por sus efectos sobre los procedimientos pendientes por los conocidos ‘rulings’ o acuerdos con autoridades tributarias de distintos Estados, incluyendo los APAS en materia de precios de transferencia. El procedimiento específico se refiere a la disconformidad de la Comisión con una sentencia del TGUE de 12 de noviembre de 2013, *MOL / Comisión*, EU:T:2013:592, por la cual el TGUE estimó que no existía una ayuda de estado contraria al art. 107 TFUE en relación con la actuación de las autoridades húngaras en relación con la prórroga y determinación del canon de concesión a pagar por la concesión de ciertas explotaciones y su prórroga por una entidad húngara. Lo importante de la STJUE reseñada es que pone de manifiesto que en procedimientos donde la Administración goza de una cierta discreción, no por ello se producen sistemáticamente ayudas de estado prohibidas por el art. 107 TFUE. Para el TJUE, que confirma la STGUE, en aquéllos procedimientos abiertos por igual medida a todas las empresas no existirá selectividad y, en consecuencia, ayuda de estado, si se trata de un procedimiento de determinación de las cuantías a pagar por la empresa en cuestión y el margen de discrecionalidad de la autoridad nacional se ejerce para preservar el principio de igualdad de trato. Tales procedimientos, como indica el TJUE, deben diferenciarse de los relativos a la concesión de desgravaciones o exenciones fiscales que, en sí mismas, son medidas habitualmente selectivas. Cabe, en consecuencia, plantearse si esta jurisprudencia se aplicará a procedimientos de ‘ruling’ / APAs donde se demuestre que las autoridades de algunos países no concedieron ventajas como tales, sino, simplemente, ejercieron un margen de discrecionalidad para determinar la carga tributaria de un operador sin darle un trato favorable.

En este mismo período, es relevante la STJUE (Sala Tercera) de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, comentada en la sección sobre Impuestos Especiales por razones sistemáticas, y que considera la compatibilidad con el art. 107 TFUE de un impuesto alemán sobre el combustible nuclear. Tal sentencia puede suponer una excepción a la jurisprudencia consolidada del TJUE sobre los tributos asimétricos y su consideración como ayudas de estado.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (por Francisco M. Carrasco González: *NLB Leasing, Salomie y Oltean, Mapfre, Larentia+Minerva y Marenave, De Fruytier, Petar Kezic y Dr. Tomoiaga Andrei*; por Alejandro García Heredia: *Lisboagás, Comisión / Reino Unido y Comisión / Polonia*).

4.1. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 11 de junio de 2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387.

Materias tratadas: Directiva 2006/112/CE – Inclusión en la base imponible del IVA de las tasas municipales por ocupación del dominio público – Servicios prestados por una sociedad concesionaria de la red de distribución de gas a la sociedad comercializadora – Principio de neutralidad fiscal.

Hechos: Lisboagás es la concesionaria del servicio público de gestión de la red de distribución de gas en varios municipios de la región de Lisboa. Lisboagás abona a tales municipios las tasas correspondientes por la utilización del dominio público (ocupación del subsuelo). Estas tasas son repercutidas por Lisboagás a la sociedad comercializadora del gas, quien a su vez las repercute a los consumidores finales. La cuestión que se plantea es si el importe de las tasas debe ser incluido en la base imponible del IVA por los servicios que la sociedad concesionaria presta a la sociedad comercializadora. Las disposiciones del Derecho de la Unión analizadas son varios preceptos de la Directiva 2006/112/CE relativos a la determinación de la base imponible (artículos 73, 78 y 79). Como regla general, la base imponible está formada por la totalidad de la contraprestación (artículo 73). Además, se incluyen en la base imponible los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales con excepción del IVA (artículo 78, párrafo primero, letra a). Por otro lado, no forman parte de la base imponible las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquirente o destinatario en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas (artículo 79, párrafo primero, letra c) de la Directiva).

Decisión del Tribunal: En primer término, el TJUE se pronuncia sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial ya que el órgano remitente no precisaba las normas del Derecho de la Unión cuya interpretación se solicitaba ni las razones que le llevaron a preguntarse sobre la interpretación de ese Derecho. No obstante, el TJUE admite finalmente la cuestión ya que de la exposición de los hechos y de las cuestiones planteadas se deduce que éstas se refieren a la Directiva IVA y que las disposiciones pertinentes son especialmente aquellas en las que se regula la base imponible. En relación con el fondo del asunto, el TJUE recuerda una consolidada jurisprudencia sobre la inclusión en la base imponible de otros tributos que no sean el IVA (artículo 78, párrafo primero, letra a). El TJUE ya ha

precisado que para que un tributo pueda quedar incluido en la base imponible, pese a que no represente ningún valor añadido ni constituya la contraprestación, debe guardar una relación directa con la operación, y la cuestión de si el citado tributo coincide con el IVA resulta determinante para apreciar la existencia de tal relación (entre otras, *De Danske Bilimportorer*, C-98/05 y *TVI*, C-618/11, C-637/11 y C-659/11). De acuerdo con esta jurisprudencia, el TJUE señala que las tasas abonadas por Lisboagás a los municipios no representan un valor añadido ni constituyen la contraprestación económica de la operación realizada entre las sociedades concesionaria y comercializadora, por lo que el hecho imponible de las tasas por ocupación del subsuelo no coincide con el hecho imponible del IVA. Las tasas son abonadas por Lisboagás a los municipios antes de que dicha sociedad preste sus servicios a la sociedad comercializadora.

Por ello, el TJUE considera que tales tasas no guardan una relación directa con la operación y, en este sentido, no forman parte de los tributos que deben quedar comprendidos en la base imponible (artículo 78, párrafo primero, letra a). Ahora bien, el TJUE precisa que Lisboagás no está repercutiendo a la sociedad comercializadora las tasas de ocupación del dominio público como tales, sino el precio por la utilización de las infraestructuras para el suministro de gas a los consumidores. Este precio forma parte del conjunto de los costes soportados por Lisboagás que integran el precio que por sus servicios debe abonarle la sociedad comercializadora. Por tanto, el TJUE considera que el importe de las tasas constituye un elemento de la contraprestación correspondiente a dicha prestación de servicios que sí debe incluirse en la base imponible, ya que ésta se compone por la totalidad de la contraprestación (artículo 73). Por otro lado, el TJUE señala que la Directiva no permite excluir de la base imponible del IVA el importe de estas tasas, ya que dicho importe no se percibe en concepto de reembolso de gastos pagados en nombre y por cuenta de la sociedad comercializadora (artículo 79, párrafo primero, letra c), sino en contraprestación del coste que para Lisboagás ha supuesto la utilización del dominio público municipal exigida por su actividad.

El TJUE concluye que es conforme con la Directiva incluir en la base imponible del IVA el importe de este tipo de tasas en cuanto elemento de la contraprestación por los servicios que una sociedad concesionaria de la red de gas presta a una sociedad comercializadora, quien a su vez repercute dicho importe a los consumidores finales. Por último, se analiza si puede ser contrario al principio de neutralidad fiscal incluir las tasas en la base imponible del IVA. Este principio se opone a que operaciones similares que compiten entre sí sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. El TJUE recuerda que los municipios no son sujetos pasivos del IVA cuando perciben las tasas del dominio público y que el sujeto pasivo de las mismas es Lisboagás (artículos 9 y 13 de la

Directiva). En este sentido, no se consideran similares las siguientes operaciones: por un lado, la recaudación por parte de los municipios de las tasas de ocupación del dominio público y, por otro, la cesión por Lisboagás a la sociedad comercializadora del derecho a utilizar su red de gas a cambio del pago de una contraprestación que incluye el importe de las tasas. Así, el TJUE pone de manifiesto que la inclusión de las tasas en la base imponible no es contraria al principio de neutralidad fiscal.

4.2. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 2 de julio de 2015, *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440.

Materias tratadas: IVA – contrato de arrendamiento financiero – calificación como entrega de bienes – reducción de la base imponible – principio de neutralidad fiscal.

Hechos: En el año 2009, dos sociedades eslovenas, NLB y Domino, celebraron dos series de contratos que en su conjunto pueden considerarse una operación de “venta con arrendamiento posterior” (*sale and lease back*). Por un lado, mediante dos contratos de compraventa, NLB adquirió la propiedad de unos inmuebles que anteriormente había obtenido Domino de terceros. Por otro lado, mediante dos contratos de arrendamiento financiero, NLB se comprometió a arrendar los bienes por algunos meses a Domino, estableciéndose, además, que antes del vencimiento de los contratos, Domino debía prorrogar la duración de los contratos, devolver los inmuebles a NLB o ejercer la opción de comprar. En el momento de celebrar los contratos de arrendamiento financiero, NLB pagó el IVA correspondiente a las cuotas mensuales y a la opción de compra. Al vencer los contratos, Domino no había pagado la totalidad de los plazos convenidos, por lo que NLB recuperó la posesión de los inmuebles y los vendió a un tercero, declarando el IVA correspondiente a esas ventas. NLB y Domino realizaron una liquidación final en cuya virtud NLB reembolsó a Domino la plusvalía obtenida con la venta, pero deduciendo las cantidades no abonadas por Domino (plazos mensuales y opciones de compra) así como el IVA que había abonado durante la cesión.

Asimismo, NLB solicitó a las autoridades tributarias eslovenas la reducción del IVA abonado con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero. La solicitud fue denegada ya que, según la resolución administrativa, los contratos no fueron rescindidos, ni concurría un supuesto de restitución que permitiera, con arreglo a la ley eslovena que trasponía la Directiva IVA, una reducción de la base imponible. NLB recurrió esta resolución, primero, en vía administrativa, y luego, en sede judicial, hasta llegar al Tribunal Supremo de Eslovenia. Este Tribunal planteó varias cuestiones prejudiciales al TJUE: 1) si la restitución de la posesión al arrendador de la posesión del

inmueble como consecuencia del incumplimiento del arrendatario, con vistas a su posterior venta y ejecución de las demás obligaciones contractuales estipuladas en ese contrato, constituye un supuesto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” que, según el art. 90.1 de la Directiva IVA permite la reducción de la base imponible; 2) si una prestación de arrendamiento financiero como la controvertida en el litigio principal constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios, en atención a los arts. 2.1., 14 y 24.1 de la Directiva IVA; y 3) si se opone al principio de neutralidad fiscal que un sujeto pasivo abone el IVA con ocasión de la celebración de un contrato de arrendamiento financiero y una segunda vez cuando cede el bien a un tercero debido a que el arrendatario incumplió sus obligaciones.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza aclarando la calificación que debe darse al contrato de arrendamiento financiero. Aplicando su jurisprudencia sobre distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios en este ámbito (asunto *Eon Aset Menidjmont*, núm. 155 REDF), el TJUE señala que la operación debe equipararse a la adquisición de un bien de inversión si el contrato de leasing prevé la transmisión de la propiedad del inmueble a su término o que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad del inmueble, en particular, que se le transmita la mayoría de los beneficios y de los riesgos inherentes a la propiedad y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien.

A continuación, el TJUE da orientaciones al tribunal esloveno sobre si concurre un supuesto que permita la reducción de la base imponible. El TJUE recuerda que de su jurisprudencia se desprende que el art. 90.1 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la base imponible del sujeto pasivo no puede reducirse cuando, en las condiciones previstas en el contrato, ese sujeto pasivo ha percibido la totalidad de los pagos que corresponden a la prestación efectuada, o cuando, sin que haya resolución o anulación del contrato, el beneficiario de la prestación ya no es deudor ante el sujeto pasivo del precio convenido.

Por último, en relación al posible incumplimiento del principio de neutralidad fiscal, por haber abonado el arrendador dos veces el IVA (con la firma del contrato de leasing y por la reventa a un tercero a causa del impago del arrendatario), el TJUE señala que no se produce tal incumplimiento cuando ambas operaciones sean objeto de una imposición distinta en el IVA, salvo que se considere que estas operaciones constituyen, en realidad, una prestación única por estar tan estrechamente vinculadas entre sí que son económicamente indisociables, circunstancia que debe apreciarse por el juez nacional.

4.3. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Séptima) de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454.

Materias tratadas: IVA – principios de seguridad jurídica y de confianza legítima – proporcionalidad de las sanciones – derecho a deducir – incumplimiento de requisitos formales.

Hechos: En el año 2007, los Sres. Salomie y Oltean se asociaron con otras personas físicas para construir apartamentos y garajes en cuatro inmuebles, sobre un terreno perteneciente al patrimonio privado de uno de los socios y que está situado en Rumanía. Durante los años 2008 y 2009 se vendieron la mayoría de esos apartamentos y garajes. La asociación carecía de personalidad jurídica, por lo que no se declaró, ni registró a efectos de IVA. Las ventas tampoco tributaron por IVA, sino por el impuesto sobre la transmisión de inmuebles del patrimonio personal. En el año 2010, como consecuencia de una inspección fiscal, la administración tributaria rumana consideró que, pese a que los inmuebles están afectados al patrimonio privado de uno de los socios, existía una actividad económica continua, por lo que las ventas debían haber tributado por IVA. La administración rumana exigió el pago del IVA correspondiente a esas operaciones, junto con recargos por demora. Los Sres. Salomie y Oltean recurrieron judicialmente las liquidaciones practicadas. El Tribunal de Apelación de la ciudad de Cluj, que llegó a conocer de este asunto, tuvo algunas dudas sobre la interpretación del Derecho de la UE y acordó plantear diversas cuestiones prejudiciales al TJUE. Así, el tribunal rumano dudaba de si los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima se oponen en estas circunstancias a que una autoridad fiscal nacional decida considerar sujetas a IVA las operaciones controvertidas e imponer, además, recargos de demora, teniendo en cuenta, por una parte, que la Sexta Directiva IVA y la jurisprudencia relevante del TJUE no habían sido publicadas en lengua rumana; y por otra parte, que existía una práctica administrativa nacional consistente en no aplicar el IVA en este tipo de operaciones inmobiliarias. Asimismo, el tribunal rumano dudaba de si la Directiva IVA (arts. 167, 168, 179 y 213) se oponía a una normativa nacional que denegaba el derecho a deducir el IVA por el hecho de que el sujeto pasivo no estaba registrado en el momento de realizar las operaciones que generaban deducción, y mientras no se haya registrado debidamente y no haya presentado la declaración del impuesto adeudado.

Decisión del Tribunal: En cuanto al principio de seguridad jurídica, el TJUE recuerda que, en los ámbitos regulados por el Derecho de la UE (como el IVA), las normas nacionales deben ser suficientemente claras y precisas para que sus destinatarios puedan cumplirlas, esto es, que la

configuración de Derecho de la UE del principio de seguridad jurídica en esos ámbitos se extiende (y se impone de cierta manera) al ordenamiento interno. Por otro lado, es curioso cómo en este caso el TJUE pone el foco en las normas rumanas que transponen el Derecho de la UE y, en cambio, lo aparta de las disposiciones y de la jurisprudencia del Derecho de la UE, cuando la cuestión prejudicial sirve precisamente para interpretar estos últimos. Así, el TJUE examina las normas nacionales pertinentes (el Código Fiscal rumano y su reglamento de desarrollo) y concluye que, de manera inequívoca, tales normas internas establecen que la entrega de construcciones y del terreno en que se asientan estas sujetas al IVA, como así se deriva, asimismo, de los principios y del Derecho de la UE. En consecuencia, los Sres. Salomie y Oltean no pueden invocar válidamente la falta de publicación en rumano de la jurisprudencia del TJUE y de la Sexta Directiva (que, además, ya no estaba en vigor en Rumanía en 2007, ya que fue sustituida por la Directiva 2006/112/CE, de refundición). El TJUE también se distancia de la jurisprudencia establecida en el asunto *Skoma-Lux* (núm. 140 *REDF*), ya que, según apunta, las circunstancias del litigio principal no pueden compararse. El TJUE no lo señala de forma expresa, pero recordemos que aquel caso se refería a un Estado recién adherido a la UE (la República Checa) y el destinatario de la norma invocaba la falta de publicación en su lengua materna (en checo) de la normativa de la UE sobre clasificación arancelaria y de la obligación del importador de presentar una declaración en aduana con datos exactos. En el caso *Skoma-Lux*, al tratarse de una controversia de derecho aduanero, la competencia y la regulación era de origen exclusivamente comunitario, mientras que en el caso de los Sres. Salomie y Oltean la controversia se refiere a una Directiva de armonización fiscal que ha de ser transpuesta en el derecho interno, con lo que parece que la falta de publicación en la lengua materna del destinatario pudiera solventarse por la vía de considerar que la regulación nacional (obviamente publicada en esa lengua) es suficientemente clara y precisa.

Por otro lado, el TJUE también reconoce que no lesiona la seguridad jurídica que una autoridad fiscal, como consecuencia de una inspección, recalifique una operación determinada, dentro el plazo de prescripción, cuando no concurren otras circunstancias. La afirmación del TJUE es coherente con otros razonamientos en los que señala que precisamente la fijación de plazos es una garantía de los contribuyentes para que su situación fiscal no pueda ser cuestionada de forma indefinida.

Por lo que se refiere al principio de confianza legítima, el TJUE también rechaza las alegaciones de los Sres. Salomie y Oltean, ya que una práctica administrativa que se opone a normas internas, que son claras y previsibles, no puede constituir una base válida para suscitar una confianza a operadores económicos que son profesionales del sector inmobiliario y que han de ser prudentes y diligentes,

teniendo en cuenta también la dimensión de la operación inmobiliaria en cuestión.

Por lo que respecta a los recargos, el TJUE señala que, a falta de armonización por el Derecho de la UE en esta materia, los Estados pueden aplicar recargos siempre que sean proporcionados. Corresponde al juez nacional comprobar esta circunstancia.

En cuanto a la negativa al derecho a deducir, el TJUE recuerda que ya tiene establecido que el principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (asuntos *Ecotrade*, núm. 141 *REDF*, *Uszodaepito*, núm. 149 *REDF*). Por tanto, verificados esos requisitos materiales, las autoridades nacionales no pueden imponer requisitos adicionales cuya efecto sea la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a deducir. En este caso, el TJUE considera que la obligación de identificación, prevista en el art. 214 de la Directiva IVA, es un requisito formal de control, por lo que no puede negarse la deducción por el hecho de que un sujeto pasivo no esté identificado a efectos de IVA antes de utilizar los bienes adquiridos. El TJUE concluye que el hecho de sancionar la inobservancia del sujeto pasivo de sus obligaciones de contabilidad y de declaración con la negación del derecho a deducir es desproporcionado, pues va manifiestamente más allá de lo necesario para la consecución del objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la UE no impide la imposición de multas pecuniarias que sean proporcionadas a la gravedad de la infracción cometida. Igualmente, esa medida va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude, según el art. 273 de la Directiva, ya que puede suponer la privación del derecho a deducir en los casos en que la autoridad nacional rectifique la liquidación una vez finalizado el plazo de caducidad para aplicar la deducción.

Como nota final a este comentario, hemos de resaltar el notable interés que presenta esta sentencia para el Derecho Tributario de la UE, desde una perspectiva general, y por tanto, más allá del ámbito del IVA, en la medida que aclara la aplicación de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima en el caso de normas nacionales que transponen Directivas de la UE. La argumentación del TJUE parece iniciar una novedosa línea jurisprudencial que ya ha sido reiterada en otra sentencia publicada en el mismo día (asunto *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiaga Andrei*, C-144/14), que comentamos más brevemente en el apartado final de este epígrafe referido a la jurisprudencia sobre IVA, y al cual nos remitimos.

4.4. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 16 de julio de 2015, *Mapfre Asistencia y*

Mapfre Warranty, C-584/13, EU:C:2015:488.

Materias tratadas: IVA – exenciones – concepto de “operaciones de seguro” – cantidad a tanto alzado destinada a cubrir las averías de un vehículo de ocasión.

Hechos: Mapfre Warranty es una sociedad italiana que desarrolla en Francia una actividad consistente en prestar un servicio de garantía en caso de averías de vehículos de ocasión. Los revendedores de vehículos usados ofrecen a sus clientes, en el momento de la compra, una garantía adicional para el supuesto de que se averíen determinadas piezas del vehículo, durante cierto período de tiempo a contar desde la fecha de compra. En caso de avería, el comprador del vehículo elige un taller, que elabora un presupuesto de reparación, para que sea aceptado por Mapfre Warranty y ésta asuma su coste. Mapfre consideró que esta actividad estaba sujeta y gravada por el IVA conforme a las normas generales. Sin embargo, la administración tributaria francesa consideró que ese servicio era una operación de seguro que estaba exenta de IVA y gravada por el impuesto sobre los contratos de seguro. Tras varias instancias, el asunto llegó a la Corte de Casación francesa, que preguntó al TJUE si la prestación controvertida está incluida en la categoría de operaciones de seguros exentas del IVA, conforme al art. 13.B.a) de la Sexta Directiva IVA [actualmente, art. 135.1.a) de la Directiva 2006/112/CE].

Decisión del Tribunal: En este caso, el TJUE tiene una nueva oportunidad para perfilar el concepto de “operación de seguro”, que ha venido construyendo jurisprudencialmente, ya que no está definido en la Directiva IVA. Aunque la Comisión intentó una reforma para incluir un concepto, su propuesta no ha sido, a día de hoy, aprobada [COM (2007) 747 final]. Pues bien, el TJUE continúa en su línea de ofrecer un concepto amplio, a pesar de constituir una operación exenta, para preservar el efecto útil de la exención. A tenor de la jurisprudencia previa del TJUE (asunto *BGZ Leasing*, núm. 158 *REDF*), una operación de seguro se caracteriza por el hecho de que un asegurador se obliga, previo pago de una prima, a proporcionar al asegurado, en caso de que se produzca el riesgo cubierto, la prestación convenida en el contrato. Entre el asegurador y el asegurado debe existir una relación contractual, pero dentro del concepto de operación de seguro se incluyen también los casos en los que la cobertura del seguro se concede por un tercero, distinto del asegurador, en el marco de un seguro colectivo.

En este asunto, el TJUE concluye que estamos ante una operación de seguro, con independencia de que se haya celebrado un contrato entre el comprador del vehículo y Mapfre y de que el revendedor se limite a intermediar; o de que el revendedor celebre el contrato de seguro en nombre propio, pero por

cuenta del comprador; o de que, por último, el revendedor ceda al comprador los derechos derivados del contrato que haya celebrado en nombre y por cuenta propios con Mapfre. En definitiva, el TJUE considera, sin perjuicio de las comprobaciones de orden fáctico que competen al juez nacional, que en el presente asunto concurren los elementos característicos, que viene exigiendo la jurisprudencia del TJUE, para considerar que existe una relación entre asegurador y asegurado y de que, por tanto, estamos ante una operación de seguros exenta. A los efectos de esta calificación, el TJUE subraya que no es relevante el método de cálculo de las primas ni la forma de gestión de los costes de reparación, ya que son cuestiones que pertenecen a la organización interna de Mapfre.

Por otro lado, el TJUE se pronuncia sobre si la prestación de seguro controvertida puede considerarse como una prestación vinculada de forma indisoluble a la entrega de vehículos de ocasión, como operación única, y que, por tanto, deba recibir el mismo trato fiscal en el IVA (sujeción sin exención). El TJUE reitera su jurisprudencia de que toda operación de seguro tiene, por su propia naturaleza, una relación con el bien que protege. Tal conexión no es, de por sí, suficiente, para determinar la existencia de una prestación única de carácter complejo a efectos del IVA, ya que, en ese caso, se cuestionaría el objetivo de la exención de las operaciones de seguro (asunto *BGZ Leasing*, núm. 158 *REDF*). El TJUE tiene en cuenta que quien confiere la garantía es un operador independiente del revendedor, que no es parte de la venta. Además, el adquirente puede comprarlo sin ese seguro, o concertar el seguro con otra compañía, sin intermediación del revendedor. Resulta también que la compañía de seguro puede, en ciertas circunstancias, resolver el contrato de seguro sin que ello afecte al contrato de venta del vehículo.

4.5. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 16 de julio de 2015, *Larentia+Minerva y Marenave*, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496.

Materias tratadas: IVA – Deducción del IVA soportado por sociedades holdings en la adquisición de capitales invertidos en sus filiales o en la prestación de servicios a sus filiales – integración en un grupo IVA de entidades sin personalidad jurídica.

Hechos: El TJUE responde a varias cuestiones prejudiciales planteadas el Bundesfinanzhof alemán en relación a dos asuntos que fueron acumulados y resueltos en la misma sentencia.

En el asunto C-108/14, la sociedad Larentia+Minerva posee el 98% de las participaciones de dos filiales constituidas como sociedades personalistas de responsabilidad limitada en comandita.

Larentia+Minerva actúa como “sociedad holding de dirección” lo que implica la prestación a sus filiales de diversos servicios administrativos y comerciales a título oneroso. Asimismo, adquirió a un tercero capitales que sirvieron para financiar sus participaciones en las filiales y los servicios que les presta. Larentia+Minerva se dedujo íntegramente el IVA soportado por estas operaciones, pero la administración tributaria alemana consideró que sólo procedía una deducción del 22% de los gastos, ya que el resto fueron imputados a la mera tenencia de participaciones en las filiales, que no se considera una actividad económica, y por tanto, no genera derecho a deducir.

En el asunto C-108/14, Marenave es una sociedad de cartera que gestiona cuatro sociedades navieras comanditarias, de carácter personalista, a cambio de una remuneración. Por los ingresos derivados de esta actividad, Marenave se dedujo el IVA íntegramente soportado por los gastos de una ampliación de capital que tuvo que realizar. La administración tributaria alemana rechazó la deducción, con el argumento de que no existía una intervención efectiva de Marenave en la gestión de las filiales.

En ambos casos, el Bundesfinanzhof planteó las mismas cuestiones prejudiciales al TJUE. En primer lugar, parte de la premisa de que los gastos de las sociedades holdings sólo pueden imputarse parcialmente a su actividad económica, por lo que pregunta por el método de cálculo (prorrata) que debe utilizarse para determinar la deducción en estos casos. En segundo lugar, pregunta si el párrafo segundo del art. 4.4 de la Sexta Directiva (actual art. 11 de la Directiva 2006/112/CE), que permite a los Estados regular la constitución de grupos IVA, se opone a que una legislación nacional reserve esa posibilidad a personas jurídicas, y excluya así a sociedades personalistas sin personalidad jurídica. Por último, preguntó si este precepto de la Directiva tiene efecto directo.

Decisión del Tribunal: En cuanto a la primera cuestión prejudicial, el TJUE sortea la premisa del Tribunal alemán, y así, antes de entrar en el asunto del método de cálculo de la prorrata, aclara, siguiendo el criterio del AG MENGOZZI, y desarrollando jurisprudencia previa, que las sociedades holdings activas pueden, en ciertas circunstancias, tener derecho a una deducción integral del IVA soportado. En efecto, el TJUE recuerda que la mera tenencia y adquisición de participaciones no debe reputarse una actividad económica en el sentido de la Directiva IVA, por lo que no confiere a quien la realiza un derecho a deducir. Sin embargo, cuando la titularidad de la participación va acompañada de una gestión (directa o indirecta) en la sociedad participada, que conlleve la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos, por la holding a la filial, existe una actividad económica que permite la deducción (asuntos *Cibo Participations*, EU:C:2001:495; *Portugal Telecom*, EU:C:2012:557, núm. 157 REDF). Respecto al vínculo necesario entre las operaciones por

las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute, el TJUE también recuerda que no es necesario un vínculo directo e inmediato cuando nos encontramos ante gastos generales que sean elementos constitutivos del precio de los bienes que se entregan o los servicios que se prestan. Así, el TJUE precisa que los gastos referidos a una adquisición de capitales, en el caso de holdings activas, deben considerarse afectos a la actividad económica y, en consecuencia, el IVA soportado puede ser deducible.

A continuación, una vez admitida la posibilidad de una deducción integral, soslayando así la premisa del Bundesfinanzhof, el TJUE se ocupa del supuesto de una deducción parcial. El TJUE recuerda que el cálculo de la prorrata previsto en el art. 17.5 de la Sexta Directiva (actual, art. Directiva IVA) se aplica sólo en casos de bienes y servicios de uso mixto y que la determinación de los métodos de cálculo y de los criterios de reparto de las cuotas entre actividades económicas y no económicas entra dentro del margen de apreciación del que disponen los Estados. Ahora bien, el TJUE sostiene que en los casos de Larentia+Minerva y Marenave, las holdings realizan una actividad económica por los servicios prestados a sus filiales, por lo que gozan de deducción íntegra del IVA soportado en la adquisición de esos servicios, salvo que las operaciones por las que repercutan el IVA estén exentas. Sólo para el caso de que el juez nacional considere que las operaciones de las sociedades de cartera se afecten, en parte, a otras filiales en cuya gestión no intervienen, cabría una deducción parcial. En ese supuesto, los criterios de reparto entre actividades económicas y no económicas deben ser determinados por las autoridades nacionales, bajo el control del juez nacional, atendiendo a la naturaleza de la inversión o de la operación, o a cualquier otro criterio adecuado, siempre que refleje de manera objetiva la parte imputable a cada actividad, y teniendo en cuenta la finalidad y estructura de la Directiva IVA.

Este pronunciamiento del TJUE ha despertado, antes y después de su publicación, un notable interés entre los expertos en la materia, ya que la argumentación del TJUE abre interesantes posibilidades para minimizar la carga de IVA en los grupos societarios y pone coto a la frecuente práctica de las administraciones nacionales de denegar o restringir la deducción en estos casos.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, relativa a la posibilidad de excluir de los grupos IVA a los entes sin personalidad jurídica, el TJUE concluyó que el art. 4.4 de la Sexta Directiva (actual art. 11 de la Directiva 2006/112/CE) se opone a una normativa nacional que reserve la integración en un grupo IVA a entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central del grupo mediante una relación de subordinación. No obstante, atendiendo a la posibilidad

prevista en el párrafo tercero del art. 4.4, ello sería posible si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos de prevenir los abusos o luchar contra la evasión o el fraude fiscal, circunstancias ambas que debe comprobar el juez nacional.

A la vista de esta jurisprudencia, como ya hemos advertido en anteriores comentarios, los últimos pronunciamientos del TJUE evidencian la necesidad de revisar el régimen español de grupo de entidades (arts. 163 *quinquies* a 163 *nonies* LIVA).

Por último, el TJUE concluye que el art. 4.4 no cumple con los requisitos para considera que tiene efecto directo, en particular, no es una disposición incondicional. En efecto, el requisito que impone según el cual la constitución de grupos IVA debe supeditarse a la existencia de vínculos estrechos en los órdenes financiero, económico o de organización entre los miembros del grupo debe ser precisado por el derecho interno.

4.6. Sentencias reseñadas de forma más breve.

La **Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 4 de junio de 2015, Comisión/Reino Unido, C-161/14, EU:C:2015:355**, declara que Reino Unido ha incumplido sus obligaciones en materia de IVA al establecer un sistema de tipos reducidos que se aplica a los materiales que permiten ahorrar energía y a la instalación de los mismos en una vivienda. La disposición que se analiza es el punto 10 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE, en la que se establece la posibilidad de aplicar tipos reducidos a las siguientes operaciones: a) “suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social” y b) “renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro”. El TJUE considera que las operaciones a las que Reino Unido aplica los tipos reducidos quedan fuera del ámbito de aplicación de esta disposición. Por un lado, porque no pueden relacionarse directamente con asuntos de la vivienda como parte de una política social y, por otro, porque no están comprendidas en el ámbito de la renovación y reparación de viviendas particulares y, aunque lo estuvieran, dichas operaciones incluyen materiales que suponen una parte importante del valor de los servicios suministrados.

La **Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Séptima) de 4 de junio de 2015, Comisión/Polonia, C-678/13, EU:C:2015:358**, declara que Polonia ha incumplido sus obligaciones en materia de IVA al aplicar un tipo reducido a determinados equipos médicos y productos farmacéuticos no incluidos en el

anexo III de la Directiva 2006/112/CE. El TJUE recuerda la doctrina recaída en su sentencia *Comisión/España* (C-360/11, *REDF* núm. 158, pp. 312-315) en la que ya se analizó el ámbito de aplicación de esta disposición en relación con los equipos médicos y productos farmacéuticos. Por ello, el TJUE considera que Polonia ha incumplido sus obligaciones en esta materia al establecer un tipo reducido para los siguientes productos: a) entregas de equipos médicos, aparatados y demás instrumental utilizado que no están destinados al uso personal y exclusivo de minusválidos o que se utilizan normalmente para aliviar o tratar deficiencias y b) productos farmacéuticos que no son del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y el tratamiento con fines médicos o veterinarios, ni son productos utilizados con fines de anticoncepción ni de higiene femenina. Recordemos que, en el caso español, esta jurisprudencia dio lugar a una modificación en la Ley del IVA, realizada por la Ley 28/2014, en cuya virtud desde el 1 de enero de 2015 se limitó el tipo del 10% a los equipos médicos para uso personal y exclusivo de personas con discapacidad y a determinados productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor final, así como a productos de higiene femenina y anticonceptivos no medicinales (artículo 91.Uno.1.6° LIVA).

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 2 de julio de 2015, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, supone la continuación de la anterior Sentencia del TJUE en el asunto *De Fruytier*, C-237/09, comentada en el núm. 148 *REDF*. En esta última decisión, el TJUE ya estableció que la actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano, ejercida por un tercero independiente (en este caso, la Sra. De Fruytier), para clínicas y laboratorios, no puede beneficiarse de la exención prevista en el art. 13.A.1.d) de la Sexta Directiva [actualmente, art. 132.1.d) de la Directiva IVA], ya que no constituye una entrega de bienes, sino una prestación de servicios. Pues bien, tras varias decisiones judiciales, la controversia del litigio principal llega de nuevo al TJUE por vía prejudicial, en este caso, remitida por la Corte de Apelación de Mons (Bélgica), preguntando si aquella misma actividad podría resultar exenta en virtud del art. 13.A.1, b) o c) de la Sexta Directiva [actualmente, art. 132.1.b) o c) de la Directiva IVA].

Por un lado, el TJUE descarta que la actividad de transporte de órganos y muestras biológicas constituya una “asistencia sanitaria” o una “asistencia a las personas”, ya que aquella actividad no está comprendida entre los servicios médicos que tengan directamente por objetivo efectivo diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud o tengan como finalidad efectiva proteger, mantener o restablecer la salud de las personas. De esta conclusión el TJUE deriva que no es posible aplicar la exención del art. 132.1.c) de la Directiva IVA. En cambio, cabría plantearse la posibilidad de aplicar

la exención del art. 132.1.b) de la Directiva IVA, ya que comprende también las prestaciones “directamente relacionadas” con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. Sin embargo, la Directiva supedita esta exención a que tales servicios se presten por entidades de Derecho público, o por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico u otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos. Pues bien, para el TJUE, un transportista independiente, como la Sra. De Fruytier, no es, desde luego, un ente de Derecho público, pero tampoco es una entidad individualizada que desempeñe el mismo tipo de función particular que los establecimientos hospitalarios o los centros de cuidados médicos y de diagnóstico. Por tanto, el TJUE concluye que no podría aplicarse tampoco la exención prevista en el art. 132.1.b) de la Directiva.

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 9 de julio de 2015, *Petar Kezic, s.p., Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Eslovenia. El litigio principal se refiere a una persona física, el Sr. Petar Kezic, que a pesar de ser un empresario autónomo, adquiere unos terrenos, a título privado, sin soportar IVA, posteriormente construye sobre dichos terrenos un centro comercial, afecta sólo una parte de los mismos a su actividad empresarial, y vende el centro comercial en su conjunto, repercutiendo el IVA sólo respecto de la parte correspondiente a los terrenos afectados a su actividad económica. Con base en jurisprudencia precedente (sentencia *Bakcsi*, C-415/98, EU:C:2001:136 y sentencia *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304), el TJUE señala que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no deja de estar sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado, sino que es preciso, además, que la venta no se produzca en el ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado. A estos efectos, constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, tales como la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales (sentencia *Slaby y otros*, núm. 153 *REDF*). En ese caso, el sujeto actúa como empresario, y aunque los terrenos no estén contabilizados como afectos a la actividad económica, la operación estará sujeta al IVA.

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Séptima) de 9 de julio de 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiaga Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, resuelve las cuestiones prejudiciales planteadas por un tribunal de Rumanía en el marco de un litigio en el que se discutía la sujeción al IVA de los servicios de medicina veterinaria. Esta sentencia reitera la jurisprudencia sobre los

principios de seguridad jurídica y de confianza legítima que hemos comentado al hilo del asunto *Salomie y Oltean* en esta reseña (apartado 4.3). No puede considerarse que se haya violado la seguridad jurídica puesto que la sujeción al IVA se basa en normativa interna suficientemente clara y precisa, que además es acorde con la Directiva IVA, siendo por ello irrelevante que no se haya publicado en lengua rumana la Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de mayo de 1988, *Comisión/Italia*, 122/87, que aclaró aquella cuestión en el ámbito de la UE. Igualmente, una práctica administrativa consistente en no someter al IVA de manera sistemática servicios que han de ser gravados según la ley nacional y la Directiva IVA no sirve, *a priori*, para generar a los contribuyentes una confianza legítima que haya de ser protegida, salvo que concurren circunstancias muy particulares, teniendo en cuenta la prudencia y la diligencia que deben tener los operadores económicos. En esta misma sentencia, el TJUE también resuelve que el art. 273.1 de la Directiva IVA no obliga a los Estados miembros a registrar de oficio a un sujeto pasivo con vistas a la recaudación del IVA únicamente sobre la base de declaraciones fiscales de otros impuestos, aun cuando hayan permitido constatar que el sujeto pasivo ha sobrepasado el límite máximo exento establecido en el ámbito del IVA.

5. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

5.1. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Décima) de 4 de junio de 2015, *Brasserie Bouquet*, C-285/14, EU:C:2015:353.

Materias tratadas: Aplicación de tipos reducidos a pequeños productores independientes de cerveza (artículo 4.2 Directiva 92/83) – Requisito relativo a que la cerveza no se produzca bajo licencia – Producción de cerveza según un acuerdo de autorización a utilizar las marcas y el proceso de elaboración de un tercero.

Hechos: Brasserie Bouquet explota un restaurante en el que vende la cerveza que elabora ella misma. Brasserie Bouquet declaró las cantidades de cerveza producidas en su establecimiento a los tipos reducidos previstos en la legislación francesa para “pequeñas fábricas de cerveza independientes”. Por su parte, la Administración tributaria consideró que Brasserie Bouquet no cumplía los requisitos necesarios para la aplicación de los tipos reducidos, por lo que le giró la correspondiente liquidación y posterior providencia de embargo por el importe reclamado. Los requisitos que debe cumplir un establecimiento para tener la consideración de pequeña fábrica de cerveza independiente y poder aplicar los tipos reducidos se regulan en el artículo 4.2 de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19

de octubre, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Esta disposición, traspuesta en los mismos términos en la normativa francesa, exige una serie de requisitos cuantitativos y cualitativos, tales como la cantidad de cerveza producida (no más de 200.000 hectolitros de cerveza al año), el carácter independiente de la fábrica desde un punto de vista jurídico y económico, la utilización de instalaciones físicamente separadas de cualquier otra fábrica y que la cerveza no se produzca bajo licencia.

Este último es precisamente el requisito controvertido en el presente caso, ya que Brasserie Bouquet, aun cumpliendo todos los demás requisitos, tenía un contrato con un tercero, denominado contrato de afiliación, que podía dar lugar a considerar que la cerveza se estaba produciendo bajo licencia de un tercero. En virtud de este contrato, la entidad ICO 3-B SARL autorizaba a Brasserie Bouquet a utilizar sus marcas y rótulo, le transmitía su saber hacer (*know-how*) relativo al procedimiento de elaboración de la cerveza y le proporcionaba las cepas de levadura. A cambio, Brasserie Bouquet estaba obligada a aprovisionarse de determinados productos exclusivamente a través de la citada entidad y debía abonarle un importe en concepto de derecho de entrada y otra cantidad mensual a tanto alzado. Por ello, la cuestión que se plantea es si un contrato de estas características, que bien podría ser calificado como un contrato de franquicia, conlleva que la producción de cerveza se realice bajo licencia e impide la aplicación de los tipos reducidos previstos para pequeños productores independientes. Así, el tribunal remitente desea conocer si la producción de cerveza en condiciones como las establecidas en el citado contrato de afiliación es una producción bajo licencia en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva.

Decisión del Tribunal: El TJUE interpreta el requisito de producción bajo licencia acudiendo a la finalidad de la Directiva y a una interpretación restrictiva de las excepciones. Este mismo criterio ya fue utilizado en otros asuntos en relación con la aplicación de los tipos reducidos a productores independientes de cerveza (*Glückauf Brauerei*, C-83/08). En este sentido, se recuerda la necesidad de interpretar los conceptos de la Directiva de manera autónoma para garantizar una aplicación uniforme y con ello el buen funcionamiento del mercado interior. En particular, en relación con la posibilidad de aplicar tipos reducidos a pequeñas fábricas independientes, se indica que es necesario evitar que tales tipos den lugar a distorsiones de la competencia en el marco del mercado interior. Y se reitera, al igual que en *Glückauf Brauerei*, que los requisitos que establece la Directiva pretenden evitar que se beneficien de los tipos reducidos aquellas fábricas de cerveza cuyas dimensiones y capacidad de producción pudieran ocasionar estas distorsiones. Siguiendo este mismo planteamiento, el TJUE interpreta el requisito de la producción bajo licencia y considera que se trata también de un requisito

cualitativo de la Directiva, cuyo objeto es garantizar que una pequeña fábrica de cerveza sea realmente autónoma respecto de cualquier otra fábrica.

Por ello, el TJUE indica que el concepto de producción bajo licencia debe incluir la producción de cerveza bajo cualquier forma de autorización de la que resulte que la pequeña fábrica no es completamente independiente del tercero que le ha concedido dicha autorización. Así, el TJUE concluye que el requisito de no producir bajo licencia no se cumple cuando la pequeña fábrica elabora su cerveza con arreglo a un acuerdo que le autoriza a utilizar las marcas y el proceso de elaboración de un tercero. Con esta sentencia, el TJUE cierra la puerta a que pequeños productores de cerveza puedan beneficiarse de los tipos reducidos cuando actúan en el marco de un acuerdo de autorización en el que se ceden tanto marcas como know-how y cuyos términos recuerdan bastante a los de un contrato de franquicia. La interpretación que realiza el TJUE es coherente con la idea de pequeño productor independiente que se deriva de los requisitos necesarios para la aplicación de los tipos reducidos. En este sentido, debemos resaltar dos cuestiones. Una, que la independencia de la fábrica se exige tanto desde el punto de vista físico (instalaciones separadas) como jurídico y económico. Y otra, que dicha independencia no tiene lugar cuando existe un acuerdo de estas características cualquiera que sea su denominación (franquicia, autorización o afiliación).

En cuanto al Derecho español, a diferencia de lo que sucede en otros Estados miembros, no se aplican tipos reducidos para los pequeños productores de cerveza. Por ello, el alcance de esta jurisprudencia se debe posponer al momento –llegado el caso- en el que el legislador introduzca un régimen fiscal con tipos reducidos para los productores independientes, haciendo uso de la facultad que en este punto le confiere el Derecho de la Unión y cuyos límites son analizados en el presente asunto. Desde una perspectiva más general, la sentencia comentada resulta interesante para determinar el poder tributario de los Estados miembros en relación con la posibilidad de establecer tipos reducidos y recuerda la necesidad de una interpretación estricta de estas disposiciones para evitar distorsiones en la competencia. Finalmente, debemos indicar que las cuestiones que plantea el presente asunto se pueden situar en la línea ya iniciada por la Comisión Europea de establecer exenciones y tipos reducidos comunes (especialmente para los pequeños productores) y combatir el fraude fiscal en los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. En este sentido, la Comisión ha abierto un período de consultas (hasta el 27 de noviembre de 2015) para determinar si deberían modificarse las reglas actuales en materia de impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (Directiva 92/83/CEE). Son varias las cuestiones particulares que se someten a consideración, tales como los posibles beneficios de establecer exenciones y tipos de gravamen

reducidos o si los consumidores están suficientemente informados de los productos que contienen las bebidas alcohólicas. Con ello se pretende someter a la opinión pública si la normativa europea en la materia, aprobada hace ya más de dos décadas, permite combatir de manera eficaz el fraude fiscal en el contexto actual.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354.

Materias tratadas: Impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear – Planteamiento de la cuestión prejudicial cuando está pendiente de resolución un procedimiento interno de control de la constitucionalidad de la norma controvertida – Directiva 2003/96/CE sobre imposición de los productos energéticos y de la electricidad y Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales – Prohibición de ayudas de Estado (artículo 107 TFUE) – Disposiciones del Tratado CEEA relativas al mercado común nuclear.

Hechos: El presente asunto tiene por objeto analizar la compatibilidad con el Derecho de la Unión del impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad. El litigio se originó como consecuencia de la utilización de dicho combustible en el reactor nuclear de la central que explota la sociedad demandante (Kernkraftwerke Lippe-Ems). El órgano nacional remitente plantea cuatro cuestiones prejudiciales, la primera, sobre la oportunidad de plantear la cuestión prejudicial, y las otras tres sobre la adecuación del impuesto alemán al Derecho de la Unión en diferentes ámbitos: 1º) las Directivas de impuestos especiales, tanto la general como la relativa a la imposición de los productos energéticos y de la electricidad (2008/118 y 2003/96); 2º) la prohibición de ayudas de Estado (artículo 107 TFUE) y 3º) las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA). La primera cuestión prejudicial, se plantea con base en el artículo 267 TFUE y se refiere a la facultad del órgano nacional de plantear una cuestión prejudicial sobre una norma que puede ser también contraria a la Constitución de ese Estado miembro. La particularidad del caso se encuentra en que, en el momento de plantear la cuestión, está pendiente de resolución un procedimiento interno de control de constitucionalidad sobre dicha norma, por lo que se pregunta si se pueden simultanear ambos procedimientos. El resto de las cuestiones prejudiciales van encaminadas a determinar la compatibilidad del impuesto alemán con el Derecho Unión.

Así, la segunda cuestión, se refiere a la adecuación del impuesto alemán con la Directiva general de impuestos especiales (Directiva 2008/118) y la Directiva en materia de productos energéticos y

electricidad (Directiva 2003/96). En relación con la Directiva 2003/96 se pregunta si el combustible nuclear debe someterse a la exención prevista en su artículo 14.1 a), en cuya virtud los Estados miembros deben eximir del impuesto, bajo ciertas condiciones, a los “productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad”. En cuanto a la Directiva 2008/118 se cuestiona la facultad de los Estados miembros para establecer gravámenes sobre productos sujetos a impuestos especiales (artículo 1) y se analiza si el impuesto alemán es un impuesto de naturaleza indirecta que grava el consumo de electricidad. En la tercera cuestión, se pregunta si los sujetos pasivos del impuesto alemán pueden oponerse a su percepción alegando que constituye una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 TFUE. En este sentido, la sociedad demandante considera que existe una ayuda de Estado en el marco del régimen de imposición de las fuentes de energía utilizadas para producir electricidad, ya que el impuesto grava el combustible nuclear pero no grava otras fuentes de energía para producir electricidad distintas de dicho combustible. Por último, se plantea al TJUE si el impuesto alemán puede ser contrario a determinadas disposiciones del Tratado CEEA relativas al mercado común nuclear, tales como la prohibición de establecer derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente, la exención de impuestos directos sobre los ingresos y bienes de la CEEA o la prohibición de adoptar medidas que pongan en peligro la realización de los fines de la CEEA (artículos 93 EA, 191 EA y 192 EA).

Decisión del Tribunal: En relación con la primera cuestión, el TJUE recuerda que el artículo 267 TFUE no solo reconoce la facultad del órgano nacional de plantear la cuestión sino también la obligación de hacerlo cuando albergue dudas sobre la conformidad de la norma interna con el Derecho de la Unión. Por tanto, el hecho de que esté pendiente un procedimiento incidental de control de la constitucional de esa misma normativa, no desvirtúa la facultad ni la obligación de plantear la cuestión prejudicial si existen dudas razonables sobre la interpretación o validez de las disposiciones controvertidas. En apoyo de este planteamiento, el TJUE acude a una consolidada jurisprudencia en la que se pone de manifiesto la importancia que tiene el mecanismo de la cuestión prejudicial para garantizar la eficacia del Derecho de la Unión y el efecto útil del artículo 267 TFUE (entre otras *Simmenthal*, C-106/77 y *A*, C-112/13). Por ello, el TJUE responde que cuando un órgano nacional albergue dudas acerca de la compatibilidad de una normativa interna, tanto con el Derecho de la Unión como con la Constitución, no está privado de la facultad ni, en su caso, exento de la obligación de plantear las cuestiones prejudiciales que procedan por el hecho de que esté pendiente un juicio interno de control de la constitucional de esa misma normativa.

En segundo lugar, el TJUE analiza la compatibilidad del impuesto alemán con las Directivas de

impuestos especiales, tanto con la Directiva general (2008/118) como con la Directiva especial sobre imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96). El TJUE recuerda que la Directiva 2003/96 establece niveles mínimos de imposición en la Unión para la mayoría de los productos energéticos y enumera en su artículo 14 las exenciones obligatorias que deben reconocer los Estados miembros (*Fendt Italiana*, C-145/06 y C-146/06 y *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07). Por otro lado, la Directiva establece en su artículo 2.1 el concepto de productos energéticos a efectos de dicha norma e indica exhaustivamente cada uno de tales productos por referencia a los códigos de la nomenclatura combinada. Pues bien, el TJUE considera que el combustible nuclear al que se refiere el impuesto alemán no se encuentra en la lista de productos energéticos de la Directiva y, por tanto, no le resultan aplicables los niveles mínimos de imposición ni las exenciones previstas en la Directiva. En este punto, rechaza las alegaciones efectuadas por la sociedad demandante y señala que la exención prevista en el artículo 14 de la Directiva no puede aplicarse por analogía al combustible nuclear. El TJUE no admite el argumento de que exista un principio general que impida la percepción simultánea de impuestos sobre el consumo de energía eléctrica y de impuestos que graven las fuentes de producción de esa energía. En apoyo de este planteamiento, el TJUE cita textualmente la exposición de motivos de la propuesta de Directiva en la que se indicaba que “existen dos maneras de incluir la electricidad en el ámbito de las disposiciones tributarias: gravando los combustibles utilizados en la producción de electricidad (impuesto al input) o gravando la propia electricidad (impuesto sobre el output)”. Además, señala que en dicha propuesta se indicaba también que los Estados miembros podían añadir al impuesto sobre el output un gravamen al input (no armonizado) en el caso de combustible indeseables desde el punto de vista medioambiental. De este modo, se concluye que ambos modos de gravamen no son excluyentes y pueden complementarse.

A continuación, el TJUE analiza si el impuesto alemán es conforme con la Directiva 2008/118. En el artículo 1 de esta norma se indican, en primer lugar, los productos sujetos a impuestos especiales (artículo 1.1) y, a continuación, se reconoce la facultad de los Estados miembros para establecer tanto gravámenes indirectos sobre productos ya sujetos a impuestos especiales (artículo 1.2) como otros impuestos sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales (artículo 1.3). En nuestra opinión, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que la citada Directiva establece tres niveles de armonización diferentes: primero, el relativo a los impuestos especiales armonizados; segundo, los gravámenes indirectos suplementarios que recaen también sobre productos sujetos a impuestos especiales; y, tercero, la posibilidad de introducir gravámenes sobre productos diferentes de los que ya están sujetos a impuestos especiales. En este contexto resulta fundamental determinar en qué categoría encaja el impuesto alemán sobre combustible nuclear, ya que los requisitos que deben

cumplirse en cada caso son diferentes. Pues bien, el TJUE considera que el impuesto alemán no grava, directa o indirectamente, el consumo de electricidad ni el consumo de otro producto sometido a impuestos especiales, por lo que el gravamen alemán no encaja en la categoría de impuestos especiales armonizados (artículo 1.1 Directiva) ni en la de otros gravámenes indirectos sobre productos sujetos a impuestos especiales (artículo 1.2 Directiva). A todo ello, habría que añadir que el gravamen alemán controvertido estaría, por tanto, dentro de la categoría de impuestos que pueden establecer los Estados miembros sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales. Y para esta clase de gravámenes la Directiva solamente exige que no den lugar, en el comercio entre Estado miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva).

Por otro lado, también hemos referirnos a las consideraciones que en este punto efectúa el TJUE cuando compara el impuesto alemán con el impuesto analizado en la sentencia *Braathens* (C-346/97). Las conclusiones a las que llega son determinantes para concluir que el impuesto alemán no grava un producto sujeto a impuestos especiales, es decir, que el impuesto no grava la electricidad. El TJUE considera que no existe una relación directa e indisoluble entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad producida por el reactor de una central nuclear. Además, el impuesto tampoco se calcula directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta a consumo de ese producto. En este sentido, señala el TJUE que, mientras el impuesto sobre el carburante analizado en *Braathens* se percibía directamente de determinados transportistas aéreos, el impuesto alemán controvertido no se percibe directamente del consumidor del producto sino del productor de la electricidad. Si bien el TJUE reconoce que un impuesto de este tipo puede provocar que finalmente sea el consumidor el que soporte la carga tributaria, también indica que esta posibilidad no parece factible en el presente caso. Ello es debido, por un lado, a la naturaleza particular del producto (no puede determinarse el origen de una cantidad determinada de electricidad que pueda repercutirse al consumidor) y, por otro, al mecanismo de formación del precio de la electricidad en Alemania, en el que se trata de un precio único que resulta de negociaciones en la bolsa eléctrica. En definitiva, el TJUE considera que el impuesto alemán no vulnera las Directivas en materia de impuestos especiales, puesto que dicho impuesto no grava la electricidad y, por tanto, al no gravar un producto sujeto a impuestos especiales ya no es necesario entrar en el análisis de los requisitos que exigen las Directivas en esta materia.

En la tercera cuestión prejudicial, el TJUE analiza la adecuación del impuesto a la prohibición de establecer ayudas de Estado (artículo 107 TFUE). La posible existencia de una ayuda de Estado deriva del hecho de que no se graven otras fuentes de energía para producir electricidad distintas del

combustible nuclear. El TJUE considera que el impuesto alemán no constituye una medida selectiva y, por tanto, no es una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 TFUE. Las razones son básicamente las dos siguientes. En primer lugar, porque a pesar de la numerosa normativa existente en Alemania sobre el sector energético, no es posible identificar un régimen fiscal que tenga como objetivo gravar las fuentes de energía utilizadas para producir electricidad o bien las utilizadas para producir electricidad que no contribuyan a las emisiones de CO₂. En segundo lugar, porque las producciones de electricidad que no utilizan combustible nuclear no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de aquellas producciones que sí utilizan este tipo combustible y que son las únicas que generan residuos radiactivos. En esta línea, el TJUE recuerda los objetivos por los que se creó el impuesto, como son la obtención de ingresos para contribuir a la rehabilitación de una zona minera en la que se almacenan residuos radioactivos procedentes del uso de combustible nuclear. En cuarto lugar, el TJUE analiza la conformidad del impuesto alemán con las disposiciones del Tratado CEEA relativas al mercado común nuclear. En este ámbito se examinan básicamente tres disposiciones: la prohibición de exigir derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente (artículo 93 EA), la exención de los bienes e ingresos de la CEEA respecto de cualquier impuesto directo (artículo 191 EA) y la obligación de los Estados de abstenerse de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del Tratado CEEA (artículo 192 EA). En relación con la primera disposición, dado que el impuesto alemán no constituye un derecho de aduana, el TJUE analiza si puede tener la consideración de exacción de efecto equivalente prohibida por el Tratado CEEA. El TJUE recuerda el concepto amplio de exacción de efecto equivalente establecido en su jurisprudencia como toda carga pecuniaria que, sin ser un derecho de aduana, grava las mercancías por el hecho de atravesar una frontera, gravando específicamente el producto importado y excluyendo el producto nacional similar (*Orgacom*, C-254/13). El TJUE no considera que exista una exacción de efecto equivalente ya que el impuesto alemán no se percibe por el hecho de que el combustible nuclear atraviese una frontera, sino por el uso del mismo para producir comercialmente electricidad con independencia del origen de ese combustible. En cuanto a la exención de impuestos directos sobre los bienes e ingresos de la CEEA, el TJUE señala que el impuesto alemán no es un impuesto directo sobre el combustible nuclear, sino un impuesto sobre el uso de ese combustible para producir comercialmente electricidad. Además, se precisa que aunque el combustible nuclear es propiedad de la CEEA, el derecho de uso y consumo de ese combustible corresponde a los Estados miembros, personas o empresas que hayan regularmente entrado en su posesión. En tercer lugar, se analiza si el impuesto alemán constituye una medida que pueda poner en peligro los fines del Tratado CEEA, en particular, los relativos a la creación y crecimiento rápido de industrias nucleares y al deber de velar por el abastecimiento regular y equitativo en minerales y combustibles nucleares de todos sus

usuarios. El TJUE considera que el impuesto alemán no pone en peligro los fines del Tratado CEEA, ya que dichos fines no obligan a los Estados a mantener o incrementar el uso de combustible nuclear ni les prohíben gravar dicho uso. El TJUE también recuerda que, como observó la Comisión, este impuesto no puede afectar al abastecimiento de combustible de quienes explotan centrales nucleares puesto que no grava la adquisición de combustible nuclear sino su uso. De este modo, el TJUE concluye que las disposiciones del Tratado CEEA tampoco se oponen a un impuesto de estas características.

En suma, el TJUE confirma las conclusiones a las que ya había llegado el Abogado General (Sr. Maciej Szpunar) y considera que el impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir electricidad es conforme con el Derecho de la Unión, tanto con el Derecho originario de los Tratados (artículo 107 TFUE y Tratado CEEA) como con el Derecho derivado de las Directivas de impuestos especiales (Directivas 2008/118 y 2003/96). Por último, debemos destacar la trascendencia del presente asunto para el Derecho español, en el que recientemente se han aprobado numerosas figuras tributarias en el ámbito de la fiscalidad energética. Este es el caso de los nuevos tributos creados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y cuya recaudación está destinada a la financiación del déficit tarifario del sector eléctrico. Esta norma crea hasta cuatro figuras tributarias, tres de ellas bajo la denominación de impuestos y una calificada como canon: a) impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica; b) impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica; c) impuesto sobre almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas; y d) canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. También debemos mencionar en el ámbito de la fiscalidad ambiental el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero (Ley 16/2013, de 29 de octubre). Este impuesto se crea con la finalidad de estimular la protección del medio ambiente y grava la puesta a consumo de los productos contenidos en su ámbito de aplicación atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

La jurisprudencia del presente asunto es buena muestra de los parámetros que deben utilizarse para analizar los referidos impuestos energéticos y medioambientales a la luz del Derecho de la Unión. Esto conlleva analizar su adecuación tanto al Derecho originario (ayudas de Estado y libertades fundamentales) como al Derecho derivado previsto en las Directivas de impuestos especiales, y no solamente las disposiciones relativas al régimen general de estos impuestos sino también las referentes a cada producto en particular. En este punto, resulta fundamental concretar cuál es objeto

de gravamen de cada uno de los referidos impuestos. A pesar de que muchos de ellos formen parte de la fiscalidad del sector eléctrico, ello no implica necesariamente que estén gravando un producto ya sujeto a impuestos especiales como es la electricidad, sino que es frecuente que los mismos recaigan sobre determinados productos utilizados para la producción de dicha energía –como sucedió con el impuesto alemán-. Además, por otro lado, la sentencia pone de manifiesto cómo el juicio que realice el TJUE puede simultanearse con un juicio paralelo interno de control de la constitucionalidad, sin que el órgano remitente tenga que esperar a que se resuelva el litigio constitucional para plantear la cuestión prejudicial.

5.3. Sentencias de impuestos especiales reseñadas de forma más breve

La **STJUE (Sala Tercera) de 16 de julio de 2015, *TOP Logistics y otros*, C-379/14, EU:C:2015:497** analiza si el titular de una marca comercial puede oponerse a determinadas actuaciones realizadas sin su consentimiento, tales como la introducción de mercancías, el despacho a libre práctica o la inclusión en régimen suspensivo de impuestos especiales. Así, en el presente asunto resultan aplicables disposiciones fiscales y mercantiles, las primeras, en materia de aduanas e impuestos especiales y, las segundas, sobre derechos de propiedad industrial aplicables a las marcas. Debido a la fecha en que tuvieron lugar los hechos, la sentencia aplica normativa actualmente derogada, tanto en materia de aduanas e impuestos especiales (Código Aduanero Comunitario del Reglamento 2913/92 y Directiva 92/12) como en materia de marcas (primera Directiva relativa a la aproximación de la legislación de los Estados miembros en materia de marcas, Directiva 89/104). El litigio se plantea en relación con determinados productos elaborados por la entidad Bacardi que fueron introducidos sin su consentimiento en el Espacio Económico Europeo (EEE), despachados a libre práctica e incluidos, posteriormente, en régimen suspensivo de impuestos especiales. La cuestión es determinar si el titular de una marca puede oponerse a estos actos realizados sin su consentimiento aunque las mercancías no hayan llegado a comercializarse. El TJUE recuerda la jurisprudencia en materia de derechos del titular de una marca y señala que el mismo no está obligado a esperar a que las mercancías designadas con su marca sean puestas a consumo. Por tanto, dicho titular puede oponerse a determinados actos realizados sin su consentimiento antes de la puesta a consumo de las mercancías, tales como la importación de las mismas y su almacenamiento con fines comerciales. El hecho de que unas mercancías importadas e incluidas en régimen suspensivo de impuestos especiales puedan ser posteriormente exportadas a un tercer Estado y, como consecuencia, no sean nunca puestas a consumo en un Estado miembro, no desvirtúa estas consideraciones. Por ello, el TJUE concluye que el titular de una marca registrada en uno o varios Estados miembros puede oponerse a que un tercero,

que ha introducido en el EEE y despachado a libre práctica las mercancías sin su consentimiento, las incluya posteriormente en régimen suspensivo de impuestos especiales

6. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

6.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 25 de junio de 2015, DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421.

Materias tratadas: Régimen de tránsito externo – Nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento – Sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera – Mercancías rechazadas por el destinatario - Incumplimiento de la obligación de presentar las mercancías en plazo en la oficina de destino – Deducción del IVA a la importación por el transportista.

Hechos: DSV es una empresa danesa de transporte y logística que inició dos regímenes de tránsito comunitario externo para el transporte de productos electrónicos entre Dinamarca y Suecia. Las mercancías fueron transportadas y rechazadas por su destinatario, por lo que se volvieron a llevar al lugar de origen y no fueron presentadas en la oficina aduanera de destino. Con posterioridad, las mercancías se incluyeron en un nuevo régimen de tránsito externo mediante una nueva declaración y fueron regularmente transportadas y presentadas en la oficina de destino. Las cuestiones prejudiciales que se plantean van encaminadas a determinar si el hecho de no presentar en plazo las mercancías en la oficina de destino da lugar al nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento aunque, posteriormente, se haya liquidado de manera correcta un segundo régimen de tránsito externo. En el presente asunto se analizan dos circunstancias que pueden dar lugar a una deuda aduanera por incumplimiento: la sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera (artículo 203 CAC) y el incumplimiento de determinadas obligaciones previstas en la normativa aduanera (artículo 204 CAC). Al mismo tiempo, se pregunta al TJUE sobre la interpretación de determinadas excepciones en las que no se genera una deuda cuando el incumplimiento no tiene consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero (artículo 859 Reglamento de aplicación del CAC). Finalmente, se plantea la cuestión de si el transportista que no es ni el importador ni el propietario de las mercancías, puede deducirse el IVA a la importación por las mercancías transportadas.

Decisión del Tribunal: El TJUE analiza si se cumplen los requisitos necesarios para estar ante una deuda aduanera nacida por incumplimiento. Con base en una reiterada jurisprudencia, el TJUE vuelve a pronunciarse sobre las situaciones que dan lugar al nacimiento de esta clase de deudas, tales como la

sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera o el incumplimiento de determinadas obligaciones previstas en la normativa aduanera. En este sentido, se confirma el concepto amplio de sustracción a la vigilancia aduanera como cualquier acción u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera, aun cuando solo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles correspondientes (X, C-480/12, REDF núm. 164). Sin embargo, en el presente asunto, el TJUE considera que no se produce una sustracción a la vigilancia aduanera por el hecho de que determinadas mercancías incluidas en un régimen de tránsito se vuelvan a llevar, tras un primer intento de entrega infructuoso, al puerto franco de origen sin haber sido presentadas en las oficinas aduaneras de destino. Para llegar a esta conclusión, el TJUE exige como requisito fundamental poder acreditar que esas mismas mercancías han sido posteriormente transportadas hacia su lugar de destino en el marco de un segundo régimen aduanero liquidado correctamente. De este modo, si se cumplen todos los demás requisitos de este régimen aduanero y las autoridades pueden en todo momento tener acceso a las mercancías y controlarlas, la simple omisión de presentar en un primer momento las mercancías en las oficinas de destino correspondientes no da lugar a una sustracción a la vigilancia aduanera. Ahora bien, resulta esencial que posteriormente esas mismas mercancías vuelvan a transportarse al amparo de un segundo régimen de tránsito liquidado regularmente. Si no puede demostrarse la identidad de las mercancías transportadas en el marco de ambos regímenes de tránsito externo, el TJUE considera que entonces sí se originaría una deuda por sustracción a la vigilancia aduanera.

En segundo lugar, el TJUE se pronuncia sobre el nacimiento de una deuda aduanera en situaciones en las que se produce el incumplimiento de determinadas obligaciones previstas en la normativa aduanera (artículo 204 CAC). Así, se analiza si la presentación tardía de las mercancías en la oficina de destino da lugar a una deuda por incumplimiento, ya que tales mercancías deberían haber sido presentada en plazo en el marco del primer régimen de tránsito externo. El TJUE acude a la jurisprudencia X antes citada en la que se consideró que la superación del plazo de presentación daba lugar a una deuda por incumplimiento. No obstante, en el presente asunto, el TJUE analiza si resulta aplicable alguna de las excepciones en las que no se origina una deuda aduanera a pesar de producirse un incumplimiento. En particular, se analizan dos posibles excepciones. Una, cuando el incumplimiento de presentar en plazo la mercancía está debidamente justificado a satisfacción de la oficina de destino y no es imputable al transportistas ni al obligado principal (artículo 356.3 Reglamento de aplicación del CAC). El TJUE indica que debe ser el órgano judicial remitente el que compruebe si efectivamente concurre esta situación. Otra excepción, es cuando el incumplimiento de las obligaciones no tiene consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero

en cuestión. En este caso, es la propia normativa la que indica de forma exhaustiva las situaciones que pueden estar amparadas por dicha excepción (artículo 859 Reglamento de aplicación del CAC). De acuerdo con este precepto deben cumplirse las siguientes circunstancias: 1ª) que todas las formalidades necesarias para regularizar la situación se cumplan a posteriori y que las mercancías hayan entrado intactas en la oficina de destino; 2ª) que, a pesar de haber incumplido el plazo, las mercancías se hayan presentado finalmente en la oficina de destino en un plazo razonable y 3ª) que los incumplimientos no impliquen negligencia manifiesta por parte del interesado. El TJUE considera, sin lugar a dudas, que se cumple la primera de ellas, en cambio, en cuanto a la segunda y tercera, indica que son cuestiones que incumbe apreciar al órgano jurisdiccional remitente y se limita a recordar que el concepto de negligencia manifiesta debe apreciarse teniendo en cuenta la complejidad de las disposiciones, la experiencia profesional y la diligencia del operador (*Söhl & Söhlke*, C-48/98).

Por otro lado, debemos puntualizar que no es trasladable al presente caso un asunto anterior del mismo nombre que ya hemos comentado en esta Revista (*DSV Road*, C-234/09, *REDF* núm. 148). Los hechos controvertidos en dicha sentencia se referían a una situación en la que un expedidor autorizado había generado por error dos regímenes de tránsito para una misma mercancía y el TJUE consideró que dicho incumplimiento no daba lugar al nacimiento de una deuda aduanera por no tener consecuencias relevantes. El TJUE puntualiza que los hechos de ambos asuntos son diferentes, mientras que en la sentencia anterior las mercancías no se transportaron en ningún momento en el marco del primer régimen de tránsito, en el presente asunto, las mercancías no solo se transportaron a su lugar de destino y se volvieron a llevar a su lugar de origen, sino que también se depositaron en un puerto franco en el marco del primer régimen de tránsito. Finalmente, el TJUE aplica la jurisprudencia en materia de derecho a la deducción del IVA, esto es, el derecho a la deducción está condicionado a que los bienes importados se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo (*SKF*, C-29/08 y *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11). Por ello, el TJUE concluye que un transportista no puede deducirse el IVA a la importación del que es deudor, ya que el valor de las mercancías no forma parte de los precios facturados por dicho transportista. De este modo, la actividad del transportista se limita en el presente asunto al transporte de mercancías y a la tramitación aduanera, pero dicho transportista no es ni el importador ni el propietario de las mercancías.