

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 170

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. **Exacciones equivalentes a derechos de aduana (art. 30 TFUE) y prohibición de tributos indirectos discriminatorios (art. 110 TFUE):** 2.1. *Viamar*. 3. **Libertades fundamentales e impuestos directos:** 3.1. *Timac Agro*. 3.2. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Comisión / Hungría*, C-179/14; *Baudinet y Boyer*. 4. **Ayudas de estado de naturaleza tributaria:** *España / Comisión*, T-515/13 y T-719/13; 4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Heitkamp BauHolding, GFLK Financial Services AG; Grecia / Comisión*, T-233/11 y T-262/11. 5. **IVA:** 5.1. X, C-595/13; 5.2. *WebMindLicences*; 5.3. *Air France-KLM y Hop!-Brit Air SAS*; 5.4. *Les Jardins de Jouvence*; 5.5. Sentencia reseñada de forma más breve: *Comisión/Países Bajos*, C-22/15. 6. **Impuestos Especiales:** 6.1. *BP Europa*; 6.2. Sentencias reseñadas de forma más breve: *YARA Brunsbüttel*. 7. **Aduanas:** 7.1. *SIA Veloserviss*, 7.2. *Stretinskis*, 7.3. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Canon Europa / Comisión y Kyocera Mita / Comisión; C&J Clark International*. 8. **Tasas** (sentencias reseñada de forma más breve: *Proximus*, C-454/13; *Proximus*, C-517/13). 9. **Privilegios e inmunidades de la UE** (sentencia reseñada de forma más breve: *Comisión / Bélgica*, C-163/14). 10. **Libre prestación de servicios de asesoría fiscal:** 8.1. *X-Steuerberatungsgesellschaft*.

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

La jurisprudencia del TJUE y del TGUE de diciembre de 2015 a febrero de 2016, reseñada en este número, aborda una gran diversidad de temas que cabe destacar:

- No discriminación en materia de impuestos indirectos, prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana: En la sentencia *Viamar*, el TJUE reitera su jurisprudencia de delimitación del ámbito de aplicación de la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana (art. 30 TFUE) y la prohibición de discriminación de productos de otros Estados miembros (art. 110 TFUE) en conexión con los límites que imponen a los Estados miembros las directivas de impuestos especiales, todo ello en relación con un impuesto griego sobre matriculación.
- Impuestos directos: *Timac Agro* vuelve a plantear el problema de la compensación en el Estado de residencia de la sociedad de las pérdidas vinculadas a un establecimiento permanente situado en el extranjero. El TJUE, una vez más, limita el ámbito de aplicación de la jurisprudencia *Mark & Spencer* en una sentencia que tampoco es plenamente coherente con la jurisprudencia anterior sobre establecimientos permanentes en el extranjero. Tiene interés también la sentencia *Comisión / Hungría*, aunque, más bien, desde la perspectiva del Derecho primario de la UE, al delimitar cuándo a una entidad sin fines lucrativos puede aplicársele la libertad de establecimiento o la libre prestación de servicios en relación con unos vales que son retribución en especie exenta en el IRPF.
- Ayudas de estado: Presenta especial relevancia para nuestro ordenamiento la STGUE *España / Comisión*, que declara la compatibilidad con el art. 107.1 TFUE del conocido como ‘tax lease’, vinculado a la construcción de buques en su versión vigente hasta 2012, y anula la decisión de la Comisión que lo consideró como una ayuda de estado incompatible con el citado precepto. También son de interés las SsTGUE *Heitkamp BauHolding* y *GFKL Financial Services* relativas a la interacción de la normativa del IS (alemana) sobre compensación de pérdidas con el art. 107.1 TFUE y cuyas conclusiones también pudieran tener proyección sobre nuestro ordenamiento tributario.
- Impuesto sobre el Valor Añadido: Destaca la STJUE *WebMindLicences*, en la que el TJUE, además de reiterar la jurisprudencia conocida sobre prácticas abusivas en el IVA, analiza, desde la perspectiva de los derechos fundamentales de la Carta de la UE y del CEDH, la utilización de pruebas en un procedimiento tributario, cuando han sido obtenidas en un proceso penal paralelo que aún no ha concluido y sin consentimiento del obligado tributario. El TJUE realiza interesantes observaciones que pueden tener trascendencia para interpretar el nuevo Título VI de la LGT. También resulta relevante la STJUE X, referida a la exención de los servicios de gestión de instituciones de inversión colectiva, ya que traslada al ámbito de las inversiones inmobiliarias los criterios que previamente el TJUE había establecido

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

respecto de instituciones de inversión colectiva de valores mobiliarios.

- Aduanas: La STJUE *Stretinskis* delimita el concepto de partes vinculadas a efectos del cálculo del valor en aduana de las mercancías y establece también principios procedimentales aplicables en estos casos de corrección del valor en aduana al existir una vinculación entre las partes de la transacción.
- Libre prestación de servicios de asesoría fiscal: La STJUE *X-Steuerberatungsgesellschaft*, comentada en la sección 9, se refiere al ejercicio de la profesión de asesor fiscal en países donde está regulada la misma (Alemania) desde otros Estados de la UE en los que no existe tal regulación.

2. EXACCIONES EQUIVALENTES A DERECHOS DE ADUANA (ART. 30 TFUE) Y PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS INDIRECTOS DISCRIMINATORIOS (ART. 110 TFUE) (por Alejandro García Heredia)

2.1. STJUE de 17 de diciembre de 2015 (Sala Tercera), *Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830*.

Materias tratadas: Impuestos de matriculación – Cobro del impuesto en el momento de la importación del vehículo en un Estado miembro y negativa a su devolución aunque el vehículo no llegue a matricularse en ese Estado miembro – Prohibición de generar trámites conexos al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva 2008/118) – Prohibición de exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana (artículo 30 TFUE) – Prohibición de tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE).

Hechos: La entidad Viamar importó en Grecia vehículos nuevos para el transporte de pasajeros fabricados en la República Checa. Tras la llegada a Grecia, los vehículos estuvieron almacenados en un depósito fiscal hasta la finalización de su despacho de aduana. Viamar abonó entonces el impuesto griego de matriculación correspondiente a un total de 85 vehículos importados entre los años 2009 y 2012. La normativa griega establece que, en el caso de vehículos comunitarios, el impuesto se devenga en el momento de su entrada en el territorio nacional, debiendo abonarse antes de la puesta en circulación de tales vehículos (artículo 128 del Código aduanero nacional). Sin embargo, los vehículos del presente caso nunca fueron vendidos en Grecia sino que se reexportaron a Bélgica, donde finalmente fueron vendidos y puestos en circulación tras el pago del correspondiente impuesto de matriculación en este último Estado miembro.

Por este motivo, Viamar presentó una solicitud para obtener la devolución del impuesto de matriculación abonado en Grecia, dado que los automóviles controvertidos no habían sido matriculados ni dotados de placas de matrícula en dicho Estado miembro. La entidad consideró que el pago de un impuesto en estas circunstancias podría resultar contrario al Derecho de la UE por tratarse de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el artículo 30 TFUE. La solicitud fue denegada por las autoridades griegas (Oficina de Aduanas de Atenas), afirmando que el impuesto había sido cobrado correctamente con arreglo al Derecho nacional, por lo que la entidad interpuso recurso ante el órgano de apelación (Tribunal de apelación contencioso-administrativo de Atenas). Este órgano decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE dos cuestiones prejudiciales sobre la adecuación al Derecho de la UE de un impuesto de matriculación que grava los vehículos en el momento de su entrada en el territorio nacional.

Las cuestiones planteadas fueron reformuladas por el TJUE y se refieren a las siguientes materias. En primer lugar, el efecto directo de la prohibición de generar trámites relativos al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva 2008/118). Este precepto permite a los Estados miembros recaudar impuestos sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, pero siempre que tales gravámenes no generen trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros. El artículo 1.3 de la Directiva no ha sido traspuesto al Derecho helénico y se pregunta al TJUE sobre el alcance de dicha prohibición a fin de determinar si los particulares pueden invocarla ante los tribunales nacionales en sus litigios contra un Estado miembro. En segundo lugar, se analiza la adecuación del impuesto de matriculación al Derecho de la UE. En este sentido, el análisis se plantea tanto desde la perspectiva del Derecho originario (artículos 30 y 110 TFUE) como del Derecho derivado (artículo 1.3 Directiva 2008/118).

Así, la cuestión fundamental es analizar los diferentes límites que el Derecho de la UE impone a los Estados miembros en la configuración de los impuestos de matriculación en cuanto gravámenes no armonizados. En primer lugar, el artículo 30 TFUE, en el que se prohíbe la existencia entre Estados miembros de derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente. En segundo lugar, el artículo 110 TFUE, donde se contempla la prohibición de tributos internos discriminatorios, es decir, ningún Estado miembro puede gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Y, en tercer lugar, el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118, en el que se admite que los impuestos especiales

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

armonizados puedan coexistir con otros gravámenes no armonizados, siempre que estos últimos no den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Decisión del Tribunal: El TJUE analiza varias normas del Derecho de la UE que pueden afectar a los impuestos de matriculación devengados con ocasión de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros. En primer lugar, se reconoce el efecto directo del artículo 1.3 de la Directiva 2008/118 y, en consecuencia, la posibilidad de los particulares de invocar esta disposición en sus litigios nacionales contra un Estado miembro. En segundo lugar, con respecto a la adecuación del impuesto griego al Derecho de la UE, el TJUE pone de manifiesto que los impuestos de matriculación -gravámenes no armonizados-, deben respetar el conjunto de normas del Derecho de la UE, tanto las disposiciones del TFUE como la Directiva de impuestos especiales. En particular, los Estados miembros deben respetar la prohibición relativa a los derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente (artículo 30 TFUE), la prohibición de establecer o mantener tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE) y la prohibición de generar trámites conexos al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva 2008/118).

En este punto, la cuestión fundamental que plantea la sentencia es si los impuestos de matriculación deben analizarse a la luz del artículo 30 o 110 TFUE. El TJUE señala que los impuestos de matriculación deben analizarse generalmente desde la óptica del artículo 110 TFUE (prohibición de tributos internos discriminatorios) ya que se devengan con motivo de la primera matriculación de los automóviles para su puesta en circulación en un Estado miembro y no con motivo del cruce de la frontera de dicho Estado miembro (*Tatu*, C-402/09). En cuanto al alcance del artículo 110 TFUE, la presente sentencia recuerda que para invocar este precepto es necesario que exista una producción nacional similar o competidora con respecto a los tributos internos que graven productos importados. Dicho artículo no permite censurar el carácter excesivo del nivel de gravamen que los Estados miembros puedan establecer para determinados productos cuando no exista ningún efecto discriminatorio o protector (*Comisión/Dinamarca*, C-47/88 o *De Danske Bilimportører*, C-383/01). Sin embargo, el TJUE observa que esta jurisprudencia no resulta aplicable en *Viamar* por los siguientes motivos: 1º) en Grecia no existe una producción nacional de automóviles en las fechas de las importaciones; 2º) la normativa griega no establece distinciones entre automóviles en función de su lugar de origen o la nacionalidad de los propietarios; 3º) el impuesto controvertido no tiene un efecto protector ni afecta a la libre circulación de mercancías, dado que su importe no puede tener como consecuencia reducir el número de automóviles importados.

Estas observaciones llevan al TJUE a afirmar que el artículo 110 TFUE no se opone a un impuesto que se cobra con motivo de la primera matriculación de los automóviles en Grecia para su puesta en circulación en el territorio nacional. En esta línea, el TJUE puntualiza que un impuesto de matriculación pierde la calificación de tributo interno (artículo 110 TFUE) y pasa a considerarse una exacción equivalente a un derecho de aduana (artículo 30 TFUE) cuando se cobra y no se devuelve en un caso como el presente, en el que los vehículos importados nunca llegan a ser matriculados. En tal caso, el impuesto se está cobrando por el mero hecho de cruzar la frontera de un Estado miembro y sería, en consecuencia, una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 TFUE. La aplicación de esta disposición se confirma con base en el concepto amplio de exacción de efecto equivalente que deriva de una consolidada jurisprudencia: “toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho” (*Nádasdi*, C 290/05 y C 333/05). En definitiva, resulta contrario al artículo 30 TFUE la percepción de un impuesto de matriculación con motivo de la importación de automóviles procedentes de otros Estados miembros cuando dicho impuesto no se devuelve aunque los vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber estado nunca matriculados en el primer Estado miembro.

En cuanto al Derecho español, a diferencia del impuesto griego, el devengo del impuesto se vincula a la matriculación y no a la introducción de vehículos en el territorio nacional (artículo 68 Ley 38/1992). Además, nuestra normativa interna reconoce la devolución del impuesto de matriculación (IEDMT) a los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte cuando tales medios sean enviados con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto (artículo 66.3 Ley 38/1992). Por otro lado, debemos recordar que la armonización de los impuestos de matriculación siempre ha sido una materia de difícil consenso. La propuesta de Directiva para lograr una armonización de los impuestos de matriculación y circulación (2005) tuvo que ser finalmente retirada por la Comisión ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo. Esta propuesta establecía el cálculo de los impuestos de circulación con base en las emisiones de dióxido de carbono y su vinculación con el Estado en el que los vehículos estuvieran matriculados. En cuanto a los impuestos de matriculación, la propuesta contemplaba una eliminación paulatina de los mismos en todos los Estados miembros, siendo esta la cuestión más controvertida y probablemente la causa principal de que no haya prosperado esta iniciativa.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

El cualquier caso, los impuestos de matriculación continúan vigentes en varios Estados miembros y no están armonizados. Por ello, *Viamar* nos recuerda que la falta de armonización no implica una libertad absoluta de los Estados miembros en la configuración de este tipo de gravámenes, pues deben respetar el conjunto de normas del Derecho originario, tales como las prohibiciones relativas a exacciones de efecto equivalente (artículo 30 TFUE) o tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE). Además, es importante destacar que los impuestos de matriculación no solo deben respetar las prohibiciones analizadas en la presente sentencia sino, en general, el resto de las normas del Derecho originario. En este sentido, las libertades fundamentales también han sido aplicadas por el TJUE en relación con los impuestos de matriculación (*Cura Anlagen*, C-451/99 o *van Putten y otros*, C-578/10 a C-580/10). De hecho, el impuesto griego ha sido de nuevo llevado ante el TJUE por una posible vulneración de la libre prestación de servicios (*Comisión/Grecia*, C-66/15), ya que, en el caso de arrendamientos transfronterizos de vehículos, el impuesto se devenga sin tener en cuenta la duración del contrato de alquiler ni la duración de la utilización del vehículo en el territorio nacional.

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

3.1. *Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, Timac Agro Deutschland GmbH, C-388/14, EU:C:2015:829.*

Materias tratadas: Libertad de establecimiento: limitaciones en el Estado de residencia a la compensación de pérdidas de un establecimiento (“EP”) en otro Estado miembro, sistema de cláusula de recaptura y exención puro – Casos de comparabilidad de la situación del EP extranjero con un establecimiento nacional – Aplicación de las exigencias imperativas consistentes en el reparto equilibrado del poder tributario, coherencia del sistema fiscal y lucha contra el fraude (riesgo de fraude).

Hechos: La sociedad Timac Agro Deutschland GmbH tenía un establecimiento permanente (“EP”) en Austria desde 1997 hasta 2005, ya que el 31 de agosto de este último año el citado establecimiento se transmitió a una sociedad austriaca del mismo grupo. Con la excepción de los años 2000 y 2005, el EP había sufrido pérdidas en todos los ejercicios. Como consecuencia de una inspección, las pérdidas del EP correspondientes a los ejercicios 1997 y 1998, integradas en la base imponible del IS en Alemania, fueron reintegradas en el resultado de la sociedad en el ejercicio 2005. Por otra parte se denegó el

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

cómputo de las pérdidas del EP en Alemania para los ejercicios 1999 a 2004. Timac Agro alegó que tanto la reintegración de las pérdidas correspondiente a los ejercicios 1997 y 1998 como la no inclusión de las mismas en la base imponible en los ejercicios 1999 a 2004 era contraria a la libertad de establecimiento. El Tribunal alemán, al considerar que los hechos del caso son diferentes a los planteados al TJUE en la STJUE *Krankenheim* (C-157/07, EU:C:2008:588), en la que las pérdidas foráneas se compensaban con beneficios ordinarios del EP, que no había sido objeto de transmisión, preguntó al TJUE sobre la compatibilidad con la libertad de establecimiento de la legislación alemana. Al mismo tiempo, el Tribunal alemán preguntó si la jurisprudencia *Marks&Spencer* (C-446/03, EU:C2005:763) relativa a pérdidas finales era aplicable también en el presente caso para las pérdidas de 1997 y 1998, que, al ser reintegradas, no podrían ser tenidas en cuenta en Alemania, o en relación con las pérdidas del resto de ejercicios controvertidos. La peculiaridad en el presente caso se encuentra en el hecho de que el CDI Alemania-Austria regula el tratamiento de las pérdidas transnacionales (algo que no suele ser frecuente en los CDIs), de manera que, hasta el ejercicio 1997, se podría aplicar el método interno de recaptura de pérdidas vinculado al sistema de exención y, a partir de 1998, las pérdidas de un EP sólo podrían computarse en su Estado de ubicación. Como el tribunal remitente argumentaba, podría darse el caso de que la regulación de las pérdidas en el CDI fuera contraria a la libertad de establecimiento.

Decisión del Tribunal: El TJUE empleó su jurisprudencia *Nordea* (C-48/13, EU:C:2014:2087) para recordar que, en principio, la situación de un EP extranjero no es comparable a la de un establecimiento nacional en lo que atañe a las medidas para la eliminación de la doble imposición. Sin embargo, al admitir la deducción de pérdidas del EP en la base imponible del IS, Alemania estaba situando a dicho EP extranjero en una posición similar a la que tiene un EP nacional en lo que respecta a la deducción de pérdidas y, en consecuencia, la situación de ambos es comparable. La comparabilidad de situaciones determina que la justificación de la legislación alemana sea posible únicamente con las exigencias imperativas de interés general. Alemania había alegado a estos efectos tres justificaciones: la necesidad de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria, la coherencia del sistema fiscal y la prevención de la evasión fiscal.

En cuanto a la necesidad de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria el TJUE recordó que la razón de ser de esta exigencias es mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas, en particular, a fin de evitar que el contribuyente elija el Estado miembro en el que compensar las pérdidas. En el caso concreto, por efecto del CDI Alemania-Austria,

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

Alemania no podía gravar los beneficios imputables al EP en Austria de una sociedad alemana. Y, por ello, privar a Alemania del derecho a que se reintegren las pérdidas incluidas en la base imponible de la sociedad alemana con la enajenación del EP podría determinar que la sociedad alemana pudiese elegir libremente en qué Estado compensar las pérdidas (*Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278). En estas circunstancias, la reintegración permite mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los ingresos y la facultad de deducir las pérdidas y, en consecuencia, estaría justificada.

También apreció el TJUE la concurrencia de la coherencia del sistema fiscal. El TJUE estimó que la lógica de la reintegración de las pérdidas en caso de enajenación del EP foráneo responde a un principio de simetría, por lo que existiría un vínculo directo, personal y material entre dos elementos de ese régimen fiscal (la deducción y la integración de la pérdida en la base imponible de la sociedad alemana) en el que la reintegración es el complemento indisociable de la deducción previamente concedida. Por último, el TJUE estimó, igualmente, la concurrencia de la exigencia relativa a la evasión fiscal, al admitir que existe el riesgo de que un grupo de sociedades organice sus actividades de manera que integre las pérdidas de un EP foráneo en la base imponible del IS alemán para después transmitir dicho EP a una filial extranjera, sin que puedan gravarse los beneficios de ésta en Alemania. La reintegración de pérdidas en caso de transmisión del EP foráneo pretende, en consecuencia, impedir tales prácticas.

El TJUE, no obstante, consideró necesario verificar si las normas alemanas respetaban el principio de proporcionalidad. Para el TJUE, puesto que ni los ingresos ordinarios del EP austriaco ni los derivados de la transmisión del mismo podían ser gravados en Alemania, la reintegración de las pérdidas compensadas en el resultado de la sociedad transmitente podía resultar proporcionada a los objetivos buscados y representados por las tres exigencias imperativas consideradas (que el TJUE, a estos efectos, trató de forma conjunta).

Lo anterior no significa, continuó el TJUE, que no deban respetarse los principios relativos a las pérdidas definitivas derivados de la jurisprudencia *Marks & Spencer*, para. 55 y 56, esto es, la facultad de que la sociedad en cuestión integre en la base imponible de su IS en el Estado de residencia las pérdidas finales o definitivas que haya podido sufrir, en este caso, su EP en Austria. Como es sabido, el derecho a la compensación de pérdidas finales ha sido concebido por el TJUE de forma muy restrictiva (*Comisión / Reino Unido*, C-172/13, EU:C:2015:50), de manera que el carácter definitivo de las pérdidas no puede resultar de la restricción a la compensación de pérdidas en el Estado del EP o que tal carácter definitivo o final sólo se producirá si el EP ya no recibe ingresos en el Estado en el que se

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

encuentra, pues, mientras los perciba, tiene derecho a compensar allí las pérdidas. Austria había manifestado que no se había agotado en el caso concreto la posibilidad de computar las pérdidas en su territorio, razón que llevó al TJUE a remitirse al Tribunal nacional para que comprobara este extremo (sobre los sistemas de compensación en Austria, que podían resumirse en la reserva de las pérdidas para futuras actividades o su traslación a la filial que compra el EP, vid. la opinión del AG, nota 45).

La respuesta anterior es válida para los ejercicios 1997 y 1998. Como se recordará, para ejercicios posteriores el CDI Alemania-Austria excluía el cómputo de las pérdidas de cualquier forma en el IS alemán. En este caso concreto, al imponer el CDI que Alemania no ejerciera ninguna competencia en relación con las pérdidas procedentes del EP austriaco, el TJUE concluyó que la situación del EP ubicado en Austria no es comparable a la propia del EP situado en Alemania en lo que atañe a las medidas previstas por Alemania para evitar o atenuar la doble imposición y, en estas circunstancias, la legislación alemana no resulta contraria al art. 49 TFUE.

Como ya se derivaba de la jurisprudencia *Nordea, Timac Agro* pone perfectamente de manifiesto que la comparabilidad de un EP foráneo con otro nacional dependerá de la sujeción o no a gravamen de sus ingresos de acuerdo con la legislación interna de un Estado miembro o de que ésta atribuya a este Estado algún tipo de competencia con respecto a los ingresos / pérdidas del EP foráneo. Al mismo tiempo, en línea con otras sentencias comentadas recientemente, se reduce aún más el ámbito de aplicación de *Marks & Spencer* al considerar el TJUE que la situación de un EP foráneo al que se le aplica el método de exención en relación con sus rentas positivas y negativas no es comparable a la de un EP en el Estado miembro donde está la casa central de la sociedad. Con ello, da la impresión de que el TJUE, en una línea no muy coherente con su jurisprudencia anterior incluso sobre EPs y pérdidas de origen foráneo, establece una distinción entre, por un lado, la filial foránea a la que se aplica la doctrina de *Marks & Spencer* y, por otro, los EPs situados en otros Estados miembros. No parece que tal distinción esté muy justificada. En cuanto a la legislación española, esta línea jurisprudencial sigue dejando dudas acerca de la compatibilidad con la libertad de establecimiento del art. 22 LIS en conexión con el art. 11.11 LIS, en su redacción derivada de la Ley 27/2014, que vincula la integración de la pérdida generada a través del EP extranjero al momento de transmisión del mismo o cese de la actividad, y, en el caso de transmisiones del EP a terceros, al momento de salida del EP del grupo societario del art. 42 C.Com¹.

¹ Sobre la evolución de la jurisprudencia del TJUE en materia de pérdidas, vid. Calderón Carrero, “Las Discriminaciones Fiscales generadas por el Estado de Residencia del contribuyente y el Derecho de la UE: el problema de la importación de pérdidas extranjeras y de los Impuestos de Salida”, en Martín Jiménez / Carrasco

3.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La **STJUE (Gran Sala) de 23 de febrero de 2016, Comisión / Hungría, C-179/14, EU:C:2016:108**, tiene una conexión indirecta con cuestiones tributarias. En ella, el TJUE tuvo que considerar la compatibilidad con la Directiva 2006/123/CE (Directiva servicios), la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento de unos vales de comidas, tiempo libre y ocio que se entregaban en Hungría por los empleadores a los trabajadores libres del IRPF de este país cuando el emisor de los mismos era, en unos casos, una institución de crédito húngara y, en otros, una fundación húngara de utilidad pública, que tenían el monopolio de la emisión de los citados vales libres de impuestos. La sentencia tiene interés por considerar la relación entre la Directiva servicios y las libertades de establecimiento y servicios, aunque, en este punto, la jurisprudencia del TJUE es continuista con anteriores sentencias.

Quizás la mayor aportación de la sentencia se refiera a la aplicación de la libertad de establecimiento (art. 49TFUE) y la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE) a una fundación pública que cumple con una finalidad social y ejerce una actividad en régimen de monopolio (la emisión de uno de los tipos de vales específicos considerados en el caso que el empresario entrega a los trabajadores). Para el TJUE, ambas libertades se aplicarán si la actividad se ejerce a cambio de una remuneración (no es necesario que se obtenga un beneficio), siendo indiferente quién asume el pago de la remuneración, si quien recibe el servicio o un tercero (como el empresario que entregaba los vales). El hecho de que la remuneración que obtiene la fundación esté afecta a un fin de interés general no basta para excluir la actividad de la misma del ámbito de aplicación de las citadas libertades, por no realizar una actividad económica, ni tampoco estimó el TJUE que pudiera servir de base a la aplicación de una exigencia imperativa de interés general. Con ello, el TJUE renuncia a equiparar una fundación con un fin social con la línea jurisprudencial sobre actividades del sector del juego (en las que ha admitido excepciones a las libertades), de manera que limita la actividad social que pueden los Estados miembros desarrollar (o más bien, precisa que tal actividad debe desarrollarse con respeto a las libertades). Además, y probablemente este punto es clave, no estaba claro que los vales tuvieran una finalidad social en sentido estricto, ya que no se entregaban a los trabajadores en atención a su situación personal, sino que, a estos efectos, los empresarios que entregaban los vales tenían un margen amplio de decisión. Es decir, en este caso, la

González, *Impuestos directos y libertades del TFUE: Cuestiones fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE*, Cizur Menor, Aranzadi-Thomson Reuters, 2016, en prensa.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

limitación de la concesión de la ventaja fiscal a los vales vinculados a la fundación controvertida vulneraba la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento (el sistema del otro tipo de vales considerados, emitidos por una entidad de crédito, se declaró contrario a la Directiva servicios).

El **Auto de 4 de febrero de 2016, Baudinet y Boyer, C-194/15, EU:C:2016:81**, reitera jurisprudencia ya consolidada en materia de dividendos, al considerar que Italia no debe reconocer una deducción por doble imposición jurídica en relación con impuestos pagados por personas físicas en Francia cuando en la base imponible del IRPF italiano sólo se incluía el 40 por 100 del importe bruto de tales dividendos. La pretensión de los demandantes era que el total del importe del impuesto pagado en Francia debía ser deducido en la cuota del IRPF italiano, mientras que la Administración italiana sólo admitía la deducción del importe del impuesto francés correspondiente al dividendo a incluir en la base imponible italiana y no de los dividendos totales. El TJUE declaró que ni la libertad de establecimiento ni la libre circulación de capitales (la normativa italiana no diferenciaba en función de si existía o no control de la sociedad) se oponían a un sistema como el italiano. Como es jurisprudencia reiterada (v.gr. SsTJUE *Haribó*, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61), el TJUE ha reconocido la competencia de los Estados miembros para distribuirse el poder tributario y también que tal distribución no garantice necesariamente el derecho del contribuyente a la eliminación de la doble imposición jurídica internacional. Al no establecer la normativa italiana ninguna distinción entre los dividendos de origen nacional y los dividendos de fuente extranjera, no podía concluirse que la legislación italiana en materia del IRPF relativa a los dividendos tuviese carácter discriminatorio y pudiese ser contraria a la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales. La desventaja que se pueda derivar para los dividendos internacionales se deriva del ejercicio paralelo de competencias tributarias por los Estados miembros y el Estado de residencia del accionista no tiene, en el Derecho de la UE, obligación de compensar tal desventaja.

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

4.1. Sentencia del Tribunal General de la UE (Sala Séptima) de 17 de diciembre de 2015, España et al. / Comisión, T-515/13 y T-719/13, EU:T:2015:1004

Materias tratadas: Concepto de ayudas de estado del art. 107.1 TFUE: no consideración como tal del tax lease español al no apreciar selectividad en las ventajas otorgadas a los inversores ni distorsiones en

la competencia por las ventajas a ellos concedidas.

Hechos: En la sentencia reseñada el TGUE tiene que decidir sobre la legalidad de la Decisión de la Comisión 2014/200/UE, de 17 de julio de 2013 (SA 21333 C/11, ex NN/11, ex CP 137/06) relativa al conocido como ‘tax lease’ a favor de astilleros (DO 2014 L 114, p. 1). Tal decisión se refiere al régimen que estuvo vigente desde 2002 hasta 2012, ya que el aplicable con posterioridad ha sido objeto de otras decisiones y sentencias del TGUE y del TJUE.² La decisión de la Comisión consideró que el complejo esquema del conocido como ‘tax lease’ (sistema español de arrendamiento fiscal o ‘SEAF’) constituía una ayuda de estado del art. 107.1 TFUE, ejecutada ilegalmente, aunque limitó los efectos temporales de la obligación de recuperación (sólo exigible desde 1 de mayo de 2007).

El SEAF suponía la posibilidad de que las empresas navieras adquirieran buques construidos por astilleros españoles con un descuento de entre el 20 y el 30 por 100 de su precio a través de una compleja red de contratos y sujetos que involucraba a los astilleros, un banco, una sociedad de arrendamiento financiero, una agrupación de interés económico (“AIE”), la naviera que quería adquirir el barco y los inversores en la AIE (para descripción detallada del régimen jurídico del SEAF vid. los párra. 7 y ss. de la sentencia). El SEAF está basado en la combinación de distintas medidas entre sí para generar un beneficio fiscal a los inversores (un 10-15 por 100) que el banco capta a través de la AIE y una reducción del precio del buque que se transferirá a la naviera (85-90 por 100), que finalmente se convierte en la propietaria del buque con una reducción del 20 al 30 por 100 del precio bruto inicial del mismo. Las medidas que se combinaban era las siguientes:

1. La amortización acelerada de los activos en leasing y la deducibilidad de las cuotas abonadas en relación con dichos activos (art. 115.6 LIS entonces vigente).
2. La aplicación discrecional de la amortización anticipada a los activos en leasing (art. 48.4, 115.11 LIS en conexión con el art. 49 RIS).
3. El régimen de las AIEs, que son transparentes en el IS español y pueden tanto acogerse a la amortización anticipada como aplicar el régimen del IS de tributación por tonelaje del art. 124-128 LIS. La transparencia determina que sus resultados (positivos o negativos) sean transferidos

² La Decisión de la Comisión de 20 de noviembre de 2012 concluyó que, tras su modificación por la Ley 16/2012, el régimen no constituía una ayuda de Estado (Decisión C(2012) 8252 final relativa a la ayuda SA.34736 (2012/N)). La Sentencia del TGUE de 9 de diciembre de 2014, *Netherlands Maritime Technology Association*, T-140/13, EU:T:2014:1029, avaló el criterio de la Comisión, y fue recurrida ante el TJUE, que confirmó el criterio del TGUE en la STJUE de 14 de abril de 2016, *Netherlands Maritime Technology Association / Comisión*, C-100/15 P, EU:C:2016:254.

a los inversores que participan en la AIE.

4. El régimen de tributación por tonelaje (art. 124-128 LIS) que fue autorizado por la Comisión y comprende no sólo los rendimientos derivados de la explotación del barco sino también las ganancias obtenidas en su enajenación y permite a las empresas inscritas en el registro de empresas navieras tributar no por sus ingresos reales sino en función del tonelaje del barco.
5. El art. 50.3 RIS que permite que las plusvalías obtenidas en la venta del buque no se sometan a gravamen de acuerdo con el procedimiento especial del art. 125.2 LIS.

La evaluación efectuada por la Comisión se refería tanto a las medidas individuales como al régimen en su conjunto (ya que las medidas se apreciaban como conectadas de facto o de iure). En el examen individual, la Comisión consideró que se cumplía el criterio de la selectividad en: (1) la aplicación discrecional de la amortización anticipada de activos (falta de explicación clara de sus condiciones de aplicación, concesión en casos, sobre todo, vinculados a buques etc.), que generaba una ayuda para las AIE que participaban en el SEAF y a sus inversores; (2) el régimen especial del IS de tributación por el tonelaje, al aplicarse a los fletamentos de buques a casco desnudo y a las plusvalías generadas por la transmisión de estos buques (lo cual era una ayuda también para la AIE y sus inversores) y (3) el art. 50.3 RIS que no se aplicaba a todos los activos, ya que tal ventaja sólo puede obtenerse en relación con buques adquiridos con un contrato de arrendamiento financiero autorizado previamente por la administración tributaria y, en este caso, la ventaja se concede a las empresas que adquieren los buques a través de contratos de arrendamiento financiero autorizados previamente por la administración tributaria. Desde el punto de vista del régimen en su conjunto, la Comisión consideró que la ventaja estaba vinculada con el beneficio que obtiene la AIE por la aplicación del esquema y normas controvertidas en relación con el régimen general del IS. Aunque la Comisión verificó que todos los buques admitidos al SEAF, salvo uno, se construyeron en astilleros españoles, no estimó que se hubiera otorgado a los astilleros una ventaja en el sentido del art. 107.1 TFUE. Al mismo tiempo, la Comisión estimó que el hecho de que empresas navieras de otros Estados de la UE también pudieran acceder al régimen no obsta para concluir que éste favorece una actividad concreta, la adquisición de buques de navegación marítima mediante contratos de arrendamiento, para su fletamento a casco desnudo y posterior venta. Para la Comisión, los beneficiarios de la ayuda eran la AIE y sus inversores, y ello a pesar de reconocer que estos últimos procedían de cualquier sector de la economía. Por último, la decisión de la Comisión disponía que no podrían trasladarse los efectos de la obligación de recuperación de las ayudas de estado ilegales a los astilleros y ello a pesar de que, en las cláusulas contractuales con todos los intervinientes, los astilleros se obligaban a indemnizar a las demás partes si éstas no podían

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

obtener las ventajas fiscales previstas. Para la Comisión, tal traslación a los astilleros de los efectos de la decisión va contra la esencia misma del sistema de control de las ayudas estatales. Tanto el Reino de España como Lico Leasing y Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (PYMAR) interpusieron recursos ante el TGUE que, con posterioridad, resultaron acumulados.

Decisión del Tribunal: La primera parte de la sentencia se dedica a la admisión del recurso de Lico Leasing y PYMAR a los que el TGUE consideró como afectados directa e individualmente por la decisión de la Comisión en el sentido del art. 293.4 TFUE. La acreditación de que se habían iniciado contra Lico Leasing procedimientos de recuperación de la ayuda en relación con las AIE en las que participaba fue suficiente para considerar que tenía legitimación activa, sin que hiciera falta entrar a considerar la legitimación de PYMAR.

En cuanto al fondo, el TGUE comentó precisando que las medidas identificadas como selectivas, en realidad, beneficiaban a los inversores en las AIE y no a éstas, que eran tratadas como transparentes. Y, por ello, había que examinar si los inversores habían recibido ayudas en el sentido del art. 107.1 TFUE. Las ventajas se examinaron desde una doble óptica: (1) si la ventaja ligada a un cierto tipo de inversión podía constituir una norma selectiva y (2) si la existencia de un procedimiento de autorización que contenía elementos discrecionales implica, en todo caso, que exista selectividad.

En respuesta a la primera cuestión, el TGUE aplicó por analogía su doctrina en *Autogrill* (EU:T:2014:939) y *Banco de Santander y Santusa* (EU:T:2014:938) en el sentido de que la identificación de una ventaja no determina que la norma sea selectiva si no se identifica una categoría específica de beneficiarios de la misma. Y en el caso del SEAF, razonó el TGUE, la Comisión no discute que la medida está abierta a cualquier inversor, sin que el hecho de que se concedan para invertir en un bien específico, excluyendo otros, haga selectiva la norma que concede la ventaja en lo que respecta a los inversores. El hecho de que ambas sentencias estén recurridas en casación no implica que el TGUE no pueda aplicar sus criterios que, por lo demás, consideró compatibles con otra doctrina y jurisprudencia del TGUE y del TJUE relativas a ayudas concedidas a inversores en general, aunque ello no obsta para considerar el régimen como ayuda a quien favorecía la inversión promocionada con la ventaja, que fundamentalmente eran las AIEs o incluso los astilleros o las navieras (*Comisión / Alemania*, C-156/98, EU:C:2000:467; *Associazione italiana del risparmio gestito y Fineco Asset Management / Comisión*, T-445/05; *Le Levant 001 y otros / Comisión*, T-34/02, EU:T:2006:59, esta última en un caso muy similar al SEAF español). A juicio del TGUE, esta jurisprudencia confirma que

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

la concesión de una ventaja fiscal ligada a una inversión no implica necesariamente que se esté otorgando una ayuda en el sentido del art. 107.1 TFUE.

En respuesta a la segunda cuestión (la existencia de facultades discrecionales de la Administración tributaria), el TGUE apuntó que, a pesar de la facultad de apreciación de la Comisión, cualquier inversor que decidiera participar en las operaciones del SEAF comprando participaciones en la AIE constituida por un banco podía obtener las ventajas del régimen. En realidad, el TGUE apuntó que, de las condiciones del procedimiento reglado y de las características del tipo de bienes en que se tenía que materializar la inversión, se deduce que la Administración tributaria sólo concedía la amortización anticipada en relación con barcos que habían pasado del régimen ordinario del IS al régimen de tributación en función del tonelaje. Esto es, la facultad de apreciación de la Administración tributaria sólo habría llevado a determinar el tipo de operación que podía acogerse al SEAF (la financiación de buques de navegación marítima, excluyendo otros bienes). Sin embargo, cualquier empresa tenía la posibilidad de participar en el SEAF sin restricción alguna. En estas condiciones, la facultad discrecional de la Administración no podía generar una ventaja selectiva vinculada al inversor en el SEAF.

En la misma línea, el TGUE señaló que las actividades de la AIE no podían imputarse a los socios, que eran meros inversores financieros que no pretendían ejercer actividad alguna, teniendo la AIE, además, una personalidad jurídica separada de aquéllos. En este contexto, el TGUE concluyó que la Comisión no podía mantener la actividad de los socios inversores de la AIE fuera selectiva.

Las consideraciones anteriores llevaron al TGUE a concluir que, en lo que respecta a las AIE, su transparencia fiscal hacía que las ventajas derivadas del SEAF beneficiaran únicamente a los inversores, sin que la decisión de la Comisión mencionara la existencia de una ventaja indirecta para las AIE como consecuencia de las medidas de que se trata. En lo que respecta a los socios de la AIE, puesto que cualquier operador económico podía adquirir tal condición, incluso a pesar de la discrecionalidad de la Administración, no existía una ventaja selectiva.

Tal deficiencia de la decisión de la Comisión determinó que el TGUE también considerara que no quedaba acreditada la distorsión a la competencia que el SEAF producía, ya que, al pertenecer los inversores a cualquier sector, no estaba claro cómo podía producirse una distorsión a la competencia en ningún sector específico. En este punto, el TGUE da a entender que, si acaso, la distorsión a la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

competencia se producía en relación con los astilleros o las empresas navieras, pero no en conexión con los inversores. El razonamiento de la Comisión en el sentido de atribuir la actividad de las AIE a los socios y considerarlos como una única entidad económica, que el TGUE había considerado erróneo, también contribuía a que el razonamiento de la Comisión no estuviera motivado (art. 296 TFUE en conexión con el art. 41 Carta de Derechos Fundamentales). Por ello, el TGUE declaró que la decisión de la Comisión no estaba motivada suficientemente.

Los diversos errores de la decisión (inexistencia de selectividad y falta de motivación), que cabe resumir en que la Comisión se centro en los efectos del régimen para los inversores de la AIE, llevaron al TGUE a anular la decisión de la Comisión. Con la lectura de la sentencia no se puede evitar tener la sensación de que el TGUE está apuntando que, si la decisión de la Comisión hubiera estado dirigida a las AIE en sentido estricto o a los astilleros o empresas navieras y no a los inversores, la ayuda podría haber entrado en el ámbito del art. 107.1 TFUE, lo cual hubiera determinado un resultado distinto de la sentencia. Habrá que esperar, no obstante, a ver qué concluye el TJUE en el recurso de casación interpuesto por la Comisión (C-128/16P). Por otra parte, en el próximo número de esta revista comentaremos la STJUE de 14 de abril de 2016, *Netherlands Maritime Technology Association / Comisión*, C-100/15 P, EU:C:2016:254, que resuelve acerca de la versión del régimen aplicable a partir de 2013, derivada de la Ley 16/2012, y que confirma la sentencia del TGUE en primera instancia sobre la decisión de la Comisión (SA34736) de no considerar el régimen nuevo del tax lease como incompatible con el art. 107.1 TFUE.

4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La **STGUE de 4 de febrero de 2016, *Heitkamp BauHolding GmbH*, T-287/11, EU:T:2016:60**, presenta interés desde la perspectiva procedimental y material, aunque ha sido recurrida en casación ante el TJUE (asuntos C-203/16 y 208/16), tanto por la empresa afectada como por Alemania. La sentencia se refiere a la normativa alemana sobre compensación de pérdidas en el IS. Como ocurre en otros Estados, Alemania permitía la traslación de pérdidas para compensar con beneficios de ejercicios posteriores. En 2008, la legislación vigente se reformó limitando las transmisiones de pérdidas en casos donde se produjesen cambios en la propiedad del capital o derechos corporativos de la entidad. A esta limitación se le añadió una excepción que permitía no aplicar la misma en relación con adquisiciones de participaciones cuya finalidad fuera el saneamiento de las empresas en crisis (con posterioridad se añadió alguna excepción adicional, pero sin que estas excepciones pudiera interpretarse que, con

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

carácter general, buscaran permitir la traslación de pérdidas en casos donde no existiera abuso, que era la finalidad originaria de la norma que limitaba las traslaciones de pérdidas, sino que buscaban crear excepciones específicas en casos concretos). La Comisión declaró que la excepción relativa al saneamiento de empresas en crisis, notificada por Alemania a la Comisión, era una ayuda de estado que no podía estar justificada, salvo algún supuesto excepcional, por las Directrices de la Comisión relativas a este tipo de empresas o por otras Directrices sectoriales. La demandante en el procedimiento principal recurrió la decisión de la Comisión al respecto al entender que la norma controvertida (la excepción a la compensación de pérdidas para empresas en crisis) no era una ayuda de estado. La demandante, a quien en un primer momento se aplicó la cláusula citada, en 2010 recibió liquidaciones provisionales de la Administración tributaria en las que se retiraba la posibilidad de compensar pérdidas como empresa en una situación de saneamiento.

Desde el punto de vista procedimental, el punto de mayor interés es que el TGUE flexibilizó su posición tradicional sobre los conceptos de afectación directa e individual del art. 263.4 TFUE para admitir que la demandante, apoyada por Alemania, tenía legitimación activa (e interés) para recurrir la Decisión de la Comisión al, en atención a las circunstancias del caso, haber sufrido con la misma la pérdida de un ahorro fiscal que la Administración tributaria alemana le había reconocido (no era un simple beneficiario / perjudicado potencial de la medida controvertida). En cuanto al fondo del asunto, la controversia, muy vinculada a diversas posiciones doctrinales en la materia en Alemania, giró en torno a si el sistema de referencia general con respecto al cual se debe valorar la existencia de una ayuda era la posibilidad general, derivada del principio de capacidad económica, de compensar pérdidas en ejercicios posteriores o la limitación de pérdidas en los casos de cambio del accionariado en la sociedad en relación con la cual se reconocen excepciones en la normativa alemana. La Comisión había tomado como referencia esta última situación y que la excepción para empresas en crisis era la norma selectiva con respecto al sistema general de referencia. El TGUE precisó que la norma sobre traslado de pérdidas y su excepción para los casos de cambio de accionariado formaban parte del sistema general alemán y, en consecuencia, es en ese marco en el que debe juzgarse la norma de excepción relativa a las empresas en situación de saneamiento, que genera un tratamiento especial para cierta tipología de sujetos pasivos del IS. Para el TGUE, el sistema alemán reconocía el derecho a la compensación de pérdidas con carácter general y lo limitaba, también con carácter general, para situaciones de cambio de accionariado por encima de un umbral determinado (25 por 100 del capital). En cambio, la excepción para empresas en crisis no se dirige a todas las empresas que hayan experimentado un cambio sustancial de accionariado, sino sólo se aplica a algunas de ellas (las amenazadas por situaciones de insolvencia según

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

están definidas en la legislación alemana). Es decir, tal norma no se aplica a todas las empresas en una situación jurídica y fáctica similar ya que, aún admitiendo que la norma de excepción persigue flexibilizar el ámbito de aplicación de la norma que limita las compensaciones de pérdidas en los casos de cambio de accionariado en situaciones donde se considere que no existe el abuso, que tal limitación trata de prevenir, no es menos cierto que, fuera de las empresas en crisis, también puede haber situaciones no abusivas con respecto a las cuáles, sin embargo, no se concede una excepción. La medida para empresas en crisis no es potencialmente general, al afectar sólo a una categorías de empresas que se encuentran en una situación concreta (empresas en crisis), ya que, para ello, tendría que ser potencialmente accesible a todas las empresas. Para el TGUE tampoco la naturaleza del sistema fiscal permitía salvar la compatibilidad de la norma alemana controvertida con el art. 107.1 TFUE: el objetivo de la norma era ayudar a las empresas afectadas por la crisis financiera a partir de 2008, un objetivo ajeno al sistema tributario, y, además, si bien la norma podría buscar restablecer el principio de capacidad económica permitiendo la compensación de pérdidas en situaciones que claramente no eran abusivas, la medida no resulta coherente con tal objetivo ya que no se permite la compensación a empresas saneadas que están también en situaciones que no cabe considerar como abusivas y, sin embargo, sí admite tal posibilidad para las empresas en crisis.

Como apuntamos más arriba, la sentencia ha sido recurrida en casación ante el TJUE. En relación con la misma norma alemana, la **STGUE de la misma fecha (4 de febrero de 2016), GFKL Financial Services AG, T-620/11, EU:T:2016:59**, también recurrida en casación ante el TJUE (asunto C-209/16), contiene un razonamiento muy similar al expuesto más arriba. Habida cuenta de los límites y excepciones a la compensación de pérdidas que regulan el art. 26 LIS, en conexión con la DT 34, letra g) LIS, estas sentencias también podrían tener un impacto en las normas españolas sobre compensación de pérdidas.

La **STGUE de 9 de diciembre de 2015, República Helénica / Ellinikos Chrysos AE Metalleion kai Viomichanias Chrysou /Comisión, T-233/11 y T-262/11, EU:T:2015:948**, consideró ayudas de estado ciertas exenciones de impuestos indirectos concedidas en la transmisión de la concesión de unas minas en Grecia. No obstante, la medida era accesoria a otras ayudas declaradas en relación con la concesión misma y está recurrida en casación (Asunto C-100/16P).

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

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

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 9 de diciembre de 2015, X, C-595/13, EU:C:2015:801.

Materias tratadas: IVA – exenciones – gestión de fondos comunes de inversión – inversiones inmobiliarias.

Hechos: Una sociedad neerlandesa, que en la sentencia que comentamos se denomina “A”, forma parte de un grupo de entidades que tributan conjuntamente como un solo sujeto pasivo en el IVA (grupo que en la sentencia se llama “X”). En el año 1996, la sociedad A realizó diversas prestaciones de servicios a tres sociedades que fueron constituidas por fondos de pensiones. Estas tres sociedades se dedican a la compraventa y explotación de bienes inmuebles. Las sociedades emiten participaciones y certificados de participación a favor de terceros y su objetivo es la obtención de resultados mediante la distribución de dividendos. La sociedad A presta a estas tres sociedades, a cambio de una contraprestación, una serie de servicios que se refieren, entre otros, a la gestión de los inmuebles (supervisión, inspección, contratación de agentes inmobiliarios, cobro de rentas, contratación de obras, trámites administrativos, etc.), elaboración de informes, actos de disposición de los inmuebles, incluida su compraventa, y la adquisición de titulares de participaciones o certificados de participación. Pues bien, la entidad X consideraba que todas estas actividades estaban exentas de IVA por tratarse de actividades de gestión del patrimonio de instituciones de inversión colectiva. Sin embargo, la Administración neerlandesa entendía que sólo estaban cubiertas por esta exención la compraventa de bienes inmuebles y la captación de nuevos partícipes (mediante la adquisición de participaciones o de certificados de participación). La controversia terminó en el Tribunal Supremo de los Países Bajos, que antes las dudas interpretativas, acordó preguntar al TJUE cómo debía interpretarse en este caso el concepto de “gestión de fondos comunes de inversión” que se utiliza en la exención prevista en el art. 13.B.d).6 de la Sexta Directiva IVA [actualmente, art. 135.1.g) de la Directiva IVA].

Decisión del Tribunal: El TJUE ha aclarado ya en jurisprudencia reiterada el significado de la expresión “gestión de fondos comunes de inversión”. Sin embargo, este caso interesa porque es la primera vez que el TJUE se ocupa de inversiones de naturaleza inmobiliaria. En primer lugar, el TJUE analiza el concepto de “fondos comunes de inversión”. El TJUE recuerda que este es un concepto autónomo del Derecho de la UE en el que se incluyen las instituciones de inversión

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

colectivas en valores mobiliarios (OICVM) armonizadas por la Directiva 85/611/CEE (“Directiva OICVM”), pero también todos aquellos fondos que tengan características idénticas a las anteriores y que efectúen, por tanto, las mismas operaciones o, al menos, tengan rasgos tan similares a dichas instituciones que compitan con ellas (asuntos *Abbey National*, núm. 134 REDF; *ATP Pension Service*, núm. 164 REDF). Puesto que la Directiva OICVM no se aplica a los activos inmobiliarios, es necesario que las sociedades controvertidas en este caso compitan con las OICVM, y para ello, según el TJUE, es preciso que esas sociedades estén sometidas a una supervisión estatal específica, como sucede con las OICVM. Esta circunstancia debe ser comprobada por el juez nacional. Además las sociedades deben cumplir con otras características de los OICVM Así, que una pluralidad de personas haya adquirido derechos de participación en el fondo, que el rendimiento de la inversión efectuada dependa de los resultados de las inversiones realizadas y que los partícipes tengan derecho a los beneficios o asuman el riesgo vinculado a la gestión del fondo. El TJUE considera que tales características parecen reunirse en las sociedades controvertidas en este caso. El TJUE concluye que ni el tenor de la Directiva, ni su contexto, ni tampoco su finalidad muestran que la exención pretenda limitarse a las instituciones de inversión colectiva en valores mobiliarios. *A fortiori*, restringir la exención a las inversiones mobiliarias sería contrario al principio de neutralidad fiscal.

En segundo lugar, por lo que se refiere al concepto de “gestión”, la discusión se centra en si ese término incluye no sólo la compraventa de inmuebles sino también su explotación efectiva, esto es, su cesión en arrendamiento, la gestión de los arrendamientos en curso y la contratación de obras de reparación y mantenimiento con otros terceros, así como el control de tales obras. El concepto de gestión es igualmente de interpretación autónoma por el Derecho de la UE, pero no ha sido definido por el legislador de la UE, sino que se ha ido perfilando por la jurisprudencia del TJUE. Así, el Tribunal ha aclarado que están comprendidos dentro del concepto de “gestión” la selección y transmisión de los activos que constituyen el objeto de dicha gestión, las tareas de administración y de contabilidad, en particular, servicios como el cálculo de los rendimientos y del precio de las participaciones del fondo, las evaluaciones de activos, la contabilidad, la preparación de declaraciones para la distribución de los rendimientos, la elaboración de la información y documentación de las cuentas periódicas y para las declaraciones fiscales, estadísticas y del IVA, así como la preparación de las previsiones de rendimientos. En cambio, el TJUE ha excluido del concepto de “gestión” las funciones de depositario y las meras prestaciones materiales o técnicas como la puesta a disposición de un sistema informático. Aplicando estos criterios al supuesto de las inversiones inmobiliarias, el TJUE concluye que la gestión comprende la selección y compraventa de

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

inmuebles, pero no su explotación efectiva, puesto que esa explotación efectiva persigue preservar e incrementar el patrimonio invertido, lo que no constituye un objetivo específico de la actividad de un fondo común de inversión, sino que es un objetivo inherente a todo tipo de inversión.

La sentencia tiene interés, como decíamos, porque traslada al ámbito de las inversiones inmobiliarias los criterios jurisprudenciales que habían sido fijados para las instituciones de inversión colectiva en valores mobiliarios. Por que se refiere al derecho español, el art. 20.Uno.18.n) LIVA declara exentos los servicios de gestión y depósito de las “instituciones de inversión colectiva”, sin distinguir entre las inversiones de tipo mobiliario o inmobiliario, por lo que no habría obstáculo en el tenor de la ley para aplicar la exención cumpliendo los requisitos fijados por el TJUE en su jurisprudencia.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicences, C-419/14, EU:C:2015:832.

Materias tratadas: IVA – abuso de derecho – práctica abusiva – localización de los servicios prestados por vía electrónica – riesgo de doble imposición – obligación de cooperación entre Administraciones tributarias - protección de derechos fundamentales en la utilización en un procedimiento administrativo de pruebas obtenidas en un proceso penal.

Hechos: WebMindLicences (WML) es una sociedad húngara, que es titular de un *know-how* que permite la explotación de un sitio web a través del cual se prestan servicios interactivos de contenido adulto. Esta sociedad transfirió ese *know-how*, mediante un contrato de licencia, a la sociedad Lalib, establecida en Portugal. La inspección tributaria húngara emitió diversas liquidaciones complementarias de IVA, correspondientes a los años 2009 a 2011, incluyendo recargos y multas, por considerar que se había cometido un abuso de derecho, ya que esa transferencia no constituía una operación económica real, de manera que la explotación del *know-how* debía considerarse realizada en Hungría y sometida al IVA húngaro. Hay que tener en cuenta que en esos períodos los servicios efectuados por vía electrónica se entendían localizados en la sede del prestador, salvo en algunos casos³, lo que suponía aplicar el tipo de IVA vigente en Portugal, que era inferior al vigente en Hungría. La decisión de la Administración húngara se basaba en que existían estrechas relaciones

³ Así, desde el 1 de diciembre de 2007 al 31 de diciembre de 2009, se localizan en destino los servicios prestados a personas establecidas fuera de la Unión o a sujetos pasivos establecidos en otro Estado de la Unión; y desde el 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2012, los servicios prestados a personas que no sean sujetos pasivos y que estén establecidos fuera de la Unión.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

personales entre el titular del *know-how* y los subcontratistas que llevaban a cabo la explotación efectiva del sitio web, que la gestión de la sociedad portuguesa resultaba irracional, que su actividad era deliberadamente deficitaria y que no disponía de capacidad de explotación autónoma. Por su parte, WML alegó la existencia de razones comerciales, técnicas y jurídicas para la transferencia del *know-how* a la sociedad portuguesa. Así, WML sostuvo que los servicios no podían prestarse desde Hungría ya que los bancos húngaros con la capacidad técnica necesaria para gestionar los pagos mediante tarjeta bancaria no ofrecían esa posibilidad para los servicios de contenido adulto. Además, la sociedad portuguesa era la titular de los nombres de dominio de la web y era la responsable civil y penal de los servicios ofrecidos, en su calidad de proveedora de servicios. Asimismo, la diferencia de tipos de IVA entre Hungría y Portugal era poco significativa (de 4 puntos porcentuales). Por otro lado, WML señaló que se habían obtenido pruebas sin su consentimiento mediante la interceptación de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos en el marco de un proceso penal paralelo al que no había tenido acceso.

La controversia llegó al Tribunal de lo contencioso-administrativo de Budapest que planteó hasta diecisiete cuestiones prejudiciales, que tanto el TJUE, como el Abogado General, agruparon y sintetizaron de este modo: a) qué circunstancias, de las alegadas por la Administración y por WML, deben tenerse en cuenta para constatar la existencia de un abuso de derecho en el IVA, tanto desde el punto de vista de la Directiva IVA, como de las libertades de establecimiento y de prestación de servicios; b) si en caso de constatación de la práctica abusiva, el Derecho de la UE se opone a una liquidación complementaria cuando los servicios prestados han sido ya gravados en otro Estado; c) si, igualmente, en caso de abuso, el Estado que emite la liquidación complementaria debe solicitar la cooperación administrativa del Estado en que ya se han gravado las mismas prestaciones, conforme a lo establecido en el Reglamento (UE) nº 904/2010; y d) si el Derecho de la UE se opone a la utilización de las pruebas obtenidas en las circunstancias alegadas por WML, teniendo en cuenta los derechos garantizados por el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE.

Decisión del Tribunal: En cuanto a las circunstancias determinantes de una práctica abusiva contraria a la Directiva IVA, el TJUE aplica los criterios jurisprudenciales establecidos en decisiones anteriores (asuntos *Halifax*, núm. 133 *REDF*, *Newy*, núm. 160 *REDF*), exigiendo dos elementos: 1) la obtención de una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva IVA; y 2) que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones se limite a la obtención de

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

esa ventaja fiscal. Pues bien, en este caso, como no existe una armonización completa de los tipos de gravamen, la ventaja fiscal sólo podría considerarse contraria a la Directiva IVA si los servicios no se prestan en realidad desde el Estado del prestador, esto es, desde Portugal. En el resto de casos, estaríamos ante una simple disparidad de las legislaciones tributarias internas consentida por la propia Directiva⁴. Por lo que respecta al segundo elemento, es preciso demostrar si el contrato de licencia era un montaje artificial que disimulaba que el servicio se prestaba en Hungría en lugar de Portugal. El TJUE se limita, como es debido, a dar orientaciones al juez nacional, sin entrar a apreciar los hechos, tarea que compete al juez nacional. Así, el TJUE señala que no son hechos decisivos por sí mismos que el administrador y accionista único de WML fuera el creador del *know-how*, que esa misma persona ejerciera una influencia o un control en el desarrollo del *know-how*, o que la gestión de las operaciones financieras, el personal y los medios técnicos necesarios para la prestación de los servicios se realizaran por subcontratistas.

En relación a la existencia de una práctica abusiva contraria a las libertades del TFUE, el TJUE descarta que resulte afectada la libertad de establecimiento, ya que la sociedad portuguesa no era ni filial ni sucursal de WML, por lo que no ejercita esta libertad; y en cuanto a la libre prestación de servicios, tampoco resulta contrariada, porque estamos ante una disparidad de tipos de gravamen provocada por el hecho de que no existe una armonización completa en esta materia.

Sobre el riesgo de doble imposición, en caso de constatación de la práctica abusiva, el TJUE no atiende las alegaciones de WML, y se limita a señalar que como consecuencia de esa constatación debe procederse a la recalificación de las operaciones, y a la liquidación del IVA correspondiente, sin que ello resulte impedido por el hecho de haberse abonado ya un IVA en otro Estado miembro. Creemos que el TJUE debería haber tenido en cuenta esto puede implicar una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal, ya que puede que en la práctica no se consiga la devolución del IVA ingresado en Portugal, ya sea por razones de fondo (diferencias en el criterio interpretativo de las Administraciones portuguesa y húngara), o de forma (por ejemplo, la fijación de plazos en el derecho interno para solicitar la devolución. Como señaló el Abogado General, la doble imposición podría evitarse si la normativa de la UE estableciera la obligación a las administraciones nacionales de reconocimiento mutuo de sus respectivas decisiones. Sin embargo, no es así. Del art. 7

⁴ La situación ha cambiado a partir del 1 de enero de 2015. La redacción actualmente vigente del art. 58 de la Directiva IVA establece que el lugar de prestación de los servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos será el lugar donde estas personas estén establecidas, domiciliadas o residan habitualmente.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

del Reglamento (UE) nº 904/2010, sólo se deriva la obligación de solicitar la cooperación administrativa del otro Estado, en el que ya se ha pagado un IVA, cuando un Estado miembro sepa o deba saber razonablemente que la administración tributaria de otro Estado miembro dispone de información útil o incluso indispensable para determinar el IVA exigible.

Por último, el TJUE responde a las cuestiones prejudiciales referentes al respeto de los derechos fundamentales en la obtención y utilización de pruebas. En primer lugar, el TJUE aclara que la Administración tributaria puede utilizar, para constatar la existencia de una práctica abusiva de IVA, pruebas que hayan sido obtenidas en un proceso penal no concluido, siempre que se respeten los derechos fundamentales de la Carta, con base en los arts. 4.3 TUE, 325 TFUE y 2, 250.1 y 372 de la Directiva IVA. La interceptación de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos constituyen limitaciones al derecho a la vida privada y familiar (arts. 7 CDFUE y 8.1 CEDH). Estas limitaciones deben estar previstas por la ley y ser proporcionadas, necesarias y responder efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la UE. En particular, la circunstancia de haberse incautado correos electrónicos sin una autorización previa exige que la legislación y la práctica administrativa internas ofrezcan garantías adecuadas y suficientes contra los abusos y la arbitrariedad. Es posible así que la persona investigada solicite *a posteriori* un control judicial, que sea eficaz, sobre la legalidad y la necesidad de la incautación.

En cuanto al uso de esas pruebas, debe estar igualmente previsto en la ley, y ser proporcionado, de modo que habría que averiguar si se podía obtener toda la información necesaria con medios de investigación menos lesivos de los derechos garantizados por la Carta. El TJUE también valora el respeto del derecho de defensa, como principio general del Derecho de la UE, y concluye que debe comprobarse si el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco de un procedimiento administrativo, de tener acceso a las pruebas y al trámite de audiencia. Igualmente, para que sea respetado el derecho a la tutela judicial efectiva, el juez que conoce del recurso contra la liquidación administrativa de IVA debe estar facultado para controlar que las pruebas que derivan de un proceso penal no concluido fueron obtenidas respetando el Derecho de la Unión, o al menos, debe tener la seguridad de que fueron obtenidas así porque ha habido un control judicial previo. Si no se cumplen todos estos requisitos, las pruebas deben inadmitirse y la resolución impugnada debe anularse.

La sentencia que comentamos, además de reiterar la doctrina sobre prácticas abusivas del IVA, tiene un notable interés en cuanto a la aplicación de los derechos fundamentales del CEDH y de la Carta de

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

la UE en el ámbito tributario, y establece cómo pueden interactuar los procedimientos administrativos y penales tributarios y los límites para la comunicación de pruebas entre ellos. El TJUE está expandiendo la aplicación y la influencia de los derechos garantizados por la Carta, respecto de actos y procedimientos internos, siempre que estemos en ámbitos armonizados, como el IVA. Es previsible un desarrollo importante de esta línea jurisprudencial en el futuro. En relación al derecho español, la argumentación del TJUE debe ser tenida muy en cuenta en la aplicación del nuevo Título VI de la LGT (arts. 250 a 259 LGT), ya que la nueva regulación permite en ciertos casos la tramitación en paralelo de procesos penales y procedimientos tributarios, y establece la inimpugnabilidad en vía administrativa de las liquidaciones referidas a los elementos de la obligación tributaria vinculados al posible delito.

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 23 de diciembre de 2015, Air France-KLM y Hop!-Brit Air SAS, C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841.

Materias tratadas: IVA – billetes de avión emitidos pero no utilizados – sujeción al IVA – devengo.

Hechos: En este caso el TJUE contesta a las cuestiones prejudiciales remitidas por el Consejo de Estado francés en dos asuntos similares que fueron acumulados. En el primero de ellos, en el asunto C-250/14, la compañía aérea Air France-KLM dejó de ingresar el IVA correspondiente a los billetes emitidos pero no utilizados por los pasajeros. En un procedimiento de comprobación posterior, la Administración tributaria francesa emitió una liquidación por el IVA dejado de ingresar. En el asunto C-289/14, se plantea la misma controversia, pero con la particularidad que la sociedad a la que se exige el IVA es Hop!-Brit Air SAS, que presta servicios de transporte aéreo en el marco de un contrato de franquicia con Air France-KLM. Esta última sociedad se encargaba de la comercialización y la gestión de los billetes correspondientes a las líneas explotadas por Brit Air en régimen de franquicia. Air France-KLM abonaba a Brit Air una compensación anual a tanto alzado por los billetes emitidos no utilizados. Brit Air no incluía estas cantidades en su declaración de IVA. El Consejo de Estado francés preguntó al TJUE 1) si están sujetos a IVA los billetes emitidos, pero no utilizados, y cuyos pasajeros no pueden pedir el reembolso; 2) en caso afirmativo, cuándo se produce el devengo y la exigibilidad del IVA; y 3) en el caso particular de Brit Air, si la cantidad a tanto alzado recibida por Brit Air está sujeta al IVA por tratarse de la contraprestación de los billetes emitidos pero no utilizados.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

Decisión del TJUE: En primer lugar, el TJUE responde que el servicio de transporte aéreo está sujeto a IVA cuando la cantidad pagada por el pasajero esté directamente vinculada a un servicio individualizable y ese servicio se preste. Ahora bien, la contraprestación del servicio pagado al comprar el billete consiste en el derecho que adquiere el pasajero a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, con independencia de que el pasajero ejercite o no ese derecho, dado que la compañía aérea realiza la prestación desde el momento en que pone al pasajero en condiciones de disfrutar del servicio. En definitiva, el TJUE considera que, a efectos de la sujeción al IVA, es irrelevante que el pasajero se presente y utilice o no el billete. Si se admitiera la interpretación propuesta por las compañías aéreas recurrentes, se estaría cambiando la naturaleza de la contraprestación abonada por el pasajero, que pasaría a ser una indemnización. Además, el concepto de prestación de servicios es objetivo y se interpreta con independencia de los fines y los resultados de las operaciones. La interpretación defendida por las compañías aéreas implicaría también una divergencia entre el importe del perjuicio alegado (precio del billete más IVA) y el importe abonado al comprar el billete (precio sin IVA). No está justificado que la indemnización sea superior al precio abonado por el billete. Por otro lado, el TJUE argumenta que desde el momento que el pasajero paga el billete la compra está cerrada. En caso de no presentarse el pasajero, las compañías pueden revender el billete a otro pasajero, sin estar obligadas a reembolsar el precio al pasajero inicial. Por lo tanto, el importe retenido no tiene la finalidad de indemnizar un perjuicio, sino que se trata de una indemnización. Realmente la interpretación de las compañías aéreas resultaba ilógica y contradictoria, ya que si no procedía el IVA, habría que rectificar la factura emitida y la repercusión realizada para evitar que el destinatario del servicio se dedujera un IVA por un servicio no prestado. Sin embargo, no consta que se actuara de ese modo.

Por lo que respecta al devengo, el TJUE señala que estamos ante un caso de pago anticipado, de modo que la exigibilidad del impuesto procede en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas (art. 10.2.2º pfo Sexta Directiva, actualmente, art. 65 Directiva IVA), puesto que en ese momento se conocen todos los elementos relevantes de la futura prestación. El hecho de que se pague totalmente el precio en el momento de la emisión del billete no desvirtúa esta interpretación.

Por último, el TJUE responde a las dudas planteadas por el contrato de franquicia entre Brit Air y Air France-KLM. El TJUE que este contrato no altera las conclusiones anteriores, de modo que existe un servicio sujeto a IVA que se ha devengado con la emisión del billete y el pago anticipado de la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

totalidad del precio. Según el TJUE, si Air France-KLM actuaba en nombre y por cuenta de Brit Air, corresponde a esta última sociedad ingresar el IVA. En cambio, si Air France-KLM actuaba en nombre propio, pero por cuenta de Brit Air, existen dos prestaciones de servicios sucesivas por idéntico importe. En cuanto a la cantidad fijada a tanto alzado no puede considerarse una indemnización compensatoria, ya que la compañía aérea no sufre perjuicio alguno. Esta cantidad se corresponde con el valor atribuido por ambas sociedades a los billetes que se han emitido para la prestación del servicio de transporte.

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36.

Materias tratadas: IVA – exención – servicios directamente relacionados con la asistencia social – establecimientos privados de carácter social – servicio de viviendas tuteladas para personas mayores.

Hechos: Les Jardins de Jouvence (LJJ) es una sociedad cooperativa belga que gestiona centros asistenciales en los que se presta un servicio de viviendas tuteladas para personas mayores, esto es, ofrece a personas ancianas que se valen por sí mismas alojamientos de viviendas equipadas junto con una serie de servicios complementarios, algunos de ellos impuestos por la normativa del sector. La sociedad cooperativa realizó importantes obras inmobiliarias y de equipamiento en esas viviendas, por las que soportó cuotas de IVA que intentó deducirse. Sin embargo, en un procedimiento de comprobación, la Administración belga consideró que el IVA no era deducible ya que las inmuebles se destinaban a una actividad exenta, por tratarse de la prestación de servicios de asistencia social realizados por un organismo con reconocimiento de carácter social. Según el derecho belga, tienen esta condición los organismos que tengan como cometido el cuidado de las personas mayores. La controversia llegó al Tribunal de Apelación de la ciudad de Mons. Este órgano jurisdiccional tenía dudas sobre la interpretación del art. 13.A.1.g) de la Sexta Directiva [actualmente, art. 132.1.g) de la Directiva IVA] y preguntó por vía prejudicial al TJUE si los servicios controvertidos están exentos teniendo en cuenta que LJJ no obtiene subvenciones ni cualquier otra forma de ventaja o intervención financiera por parte de los poderes públicos, y que los servicios se prestan a título lucrativo.

Decisión del Tribunal: El TJUE analiza los dos requisitos que deben concurrir para aplicarse la exención: 1) que los servicios se presten por un ente público o bien por un organismo privado al que el Estado le reconozca su carácter social; y 2) que los servicios estén directamente relacionados con

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

la asistencia social. En cuanto al primero de ellos, como LJJ no es un ente público, el TJUE analiza el margen del que disponen los Estados para reconocer el carácter social. Como estableció en el asunto *Zimmermann* (núm. 157 *REDF*), los Estados pueden tener en cuenta la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales o locales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de la seguridad social, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión. En este caso, el TJUE tienen en cuenta, además, que el régimen de las residencias de viviendas asistidas exige una autorización administrativa subordinada al cumplimiento de una serie de requisitos y de normas, algunos de ellos comunes a las residencias de la tercera edad, y que se aplican los precios definidos bajo el control del Ministerio de Economía. Asimismo, el TJUE aclara que la inexistencia de una financiación pública no excluye por sí misma el reconocimiento de carácter social. Con estas orientaciones, compete al juez nacional determinado si las autoridades belgas han respetado los límites de apreciación que les permite la Directiva.

Por otro lado, en cuanto al requisito de que las prestaciones estén relacionadas directamente con la asistencia social, el TJUE señala que no hay duda de que la puesta a disposición de alojamientos adaptados a personas mayores puede acogerse a la exención, independientemente de que los mismos se ofrezcan por residencias de ancianos o en régimen de viviendas tuteladas. Las demás prestaciones dispensadas pueden acogerse, en principio, a la exención, siempre que tales prestaciones tengan por objeto garantizar la asistencia a las personas mayores y dispensar cuidados a éstas y correspondan a prestaciones que tanto las residencias de ancianos como las viviendas tuteladas deben ofrecer obligatoriamente según la normativa sectorial. Por tanto, la duda persistirá para aquellos otros servicios complementarios que no son obligatorios según la normativa pero que puedan implicar en cierta medida una ayuda para las personas mayores. Por último, el TJUE advierte que es irrelevante la ausencia de una intervención financiera de carácter público o de seguridad social.

En cuanto al derecho español, el art. 20.Tres LIVA exige que el establecimiento privado de carácter social no tenga ánimo de lucro, por lo que está claro que no tienen tal consideración, y por tanto, no hay exención, en el caso de centros de titularidad privada que persigan la obtención de beneficios para su reparto a sus propietarios o partícipes, aunque presten sus servicios por concesión administrativa (Res. DGT V0683-13, V-2131-09). Recordamos que tras la modificación realizada por

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

la Ley 17/2012, con efectos desde 1 de enero de 2013, no es necesario obtener el reconocimiento formal de establecimiento privado de carácter social para la aplicación de la exención, siendo suficiente el cumplimiento de los requisitos.

5.5. Sentencia reseñada de forma más breve.

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 25 de febrero de 2016, Comisión / Países Bajos, C-22/15, EU:C:2015:118**, presenta un interés menor, ya que analiza una previsión particular de la legislación del IVA neerlandesa en relación a la exención de los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte. El TJUE se limita, además, a aplicar los criterios interpretativos habituales en el ámbito de las exenciones. En esta sentencia el TJUE declara el incumplimiento de los Países Bajos, porque la legislación de este país establecía la exención del IVA en el caso del alquiler de embarcaderos y de cobertizos para embarcaciones a favor de socios de clubes de deportes acuáticos que no dispongan de personal empleado. Según el TJUE, no todas las actividades de navegación o de recreo pueden equipararse a la práctica del deporte y, por tanto, no pueden considerarse incluidas de manera generalizada en la exención prevista en el art. 132.1.m) de la Directiva IVA. Asimismo, el TJUE declara que también se incumple la Directiva IVA (arts. 2.1, 24.1, 132.1.m y 133) porque la ley neerlandesa supeditaba la exención a que los clubes náuticos no tengan trabajadores, y este es un requisito no previsto en la Directiva que excede del margen de apreciación permitido a los Estados para concretar la exención.

6. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

6.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62.

Materias tratadas: Circulación de productos en régimen suspensivo – Irregularidad cometida durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales – Entrega en destino de una cantidad de productos menor que la que había en el lugar de origen – Recaudación del impuesto especial a falta de pruebas de la destrucción o pérdida de los productos.

Hechos: En 2011 la entidad BP Europa envió por barco, desde un depósito fiscal situado en los Países Bajos, 2,4 millones de litros de gasóleo a un depósito fiscal en Alemania. El transporte tuvo lugar en

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Tras la entrega del gasóleo en Alemania, el propietario del depósito comprobó que había recibido una cantidad menor que la indicada en el documento administrativo electrónico. Las autoridades alemanas gravaron con el impuesto sobre la energía la cantidad de producto que no había llegado a su destino. BP interpuso recurso contra dicho gravamen que fue desestimado por el Tribunal tributario de Hamburgo, considerando que la cantidad no entregada de gasóleo era el resultado de una irregularidad supuestamente producida dentro del territorio fiscal, lo que había dado lugar al despacho a consumo de dicho producto. El Tribunal supremo federal alemán, ante el que se interpuso recurso de casación, decidió suspender el procedimiento y plantear varias cuestiones prejudiciales sobre las normas del devengo que han de aplicarse a los productos que circulan en régimen suspensivo y sobre el Estado miembro competente para su recaudación, en caso de que, en el momento de la entrega, se compruebe que la cantidad de productos entregados es menor que la que había en el lugar de origen.

El Derecho aplicable son varias disposiciones de la Directiva 2008/118/CE, en la que se regula el régimen general de los impuestos especiales y por la que se deroga la Directiva 92/12/CE. En particular, se analizan las disposiciones relativas al devengo de los impuestos especiales en caso de que se produzca alguna irregularidad durante la circulación de productos en régimen suspensivo (artículos 7, 10 y 20 Directiva 2008/118/CE). El artículo 7.1 de la Directiva indica que el hecho imponible de los impuestos especiales es la fabricación o importación de los productos sujetos a dichos impuestos, si bien, el devengo solamente se produce en el momento del despacho a consumo de tales productos. Con respecto al régimen suspensivo, el artículo 7.2 a) de la Directiva establece que el despacho a consumo tiene lugar cuando se produce la salida de los productos de dicho régimen, aunque la salida sea irregular. En este sentido, hay que precisar que el artículo 7.4 indica que no se considera despacho a consumo la destrucción total o pérdida irremediable de los productos por determinadas causas, tales como la propia naturaleza de los productos, fuerza mayor o autorización de las autoridades competentes. En estos casos, por tanto, no estaríamos ante una irregularidad en sentido estricto que genere el devengo de los impuestos especiales.

Por su parte, el artículo 10 de la Directiva 2008/118 contiene varias reglas para determinar dónde se considera efectuado el despacho a consumo en caso de que se haya producido una irregularidad durante la circulación de productos en régimen suspensivo. Por un lado, el apartado 2 del artículo 10 indica que, cuando no sea posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, se considera

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

que ésta se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado. Por otro, el apartado 4 de este mismo artículo contiene una regla para los casos en que los productos no llegan a su destino y no se ha observado ninguna irregularidad. En tales supuestos, se considera que la irregularidad se ha cometido en el Estado miembro de expedición y en el momento del inicio de la circulación, salvo que, en un plazo de cuatro meses, se aporten las pruebas necesarias que demuestren el lugar en que se ha cometido la irregularidad o que ha finalizado la circulación de los productos. Por último, el artículo 20.2 de la Directiva 2008/118 establece que la circulación de los productos en régimen suspensivo finaliza en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega.

Las cuestiones planteadas, siguiendo el orden en el son analizadas por el TJUE, son las siguientes. En primer lugar, si puede considerarse finalizado el régimen suspensivo cuando el destinatario de los productos comprueba, una vez que los productos han sido descargados completamente del medio de transporte, que falta una parte de los mismos respecto de la cantidad que debía haberse entregado, dado que el artículo 20.2 de la Directiva establece que la circulación finaliza en el momento en que “el destinatario haya recibido la entrega”. En segundo lugar, se pregunta si las situaciones que regulan los artículos 7.2 y 7.4 de la Directiva son excluyentes y si una norma nacional, al trasponer el artículo 10.2 de la Directiva, debe supeditar su aplicación al requisito de que los productos hayan sido despachados a consumo mediante su salida del régimen suspensivo. En tercer lugar, se examina si el artículo 10.4 de la Directiva se aplica cuando solo una parte de los productos no ha llegado a su destino.

Decisión del Tribunal: El TJUE responde a la primera cuestión afirmando que, la circulación de productos en régimen suspensivo, finaliza cuando el destinatario comprueba, una vez que los productos han sido completamente descargados, que falta una parte de las mercancías respecto de la cantidad que debía haberse entregado. Por ello, el régimen no finaliza cuando el medio de transporte llega a su destino, sino cuando los productos han sido completamente descargados de dicho medio de transporte y el destinatario ha podido comprobar que falta una parte de los mismos. Son varios los argumentos del TJUE para llegar a esta conclusión, basados tanto en las propias disposiciones de la Directiva como en la finalidad que persigue el propio régimen de los impuestos especiales. En primer lugar, el artículo 20.2 de la Directiva se refiere a productos en sí mismos y no menciona el medio de transporte que se utiliza, por lo que para determinar el momento de entrega debe tomarse en consideración la recepción efectiva de los productos. En segundo lugar, del propio contexto en el que se regula el régimen suspensivo, se desprende que el legislador de la Unión ha querido que la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

recepción efectiva de los productos sea el elemento que determine las condiciones en que ha de apreciarse la circulación en régimen suspensivo en el momento de la entrega. En tercer lugar, cuando el artículo 20.2 precisa el momento en que finaliza la circulación, pretende definir el momento en que se considera que tales productos han sido despachos a consumo y determinar, en consecuencia, el momento en que se devenga el impuesto. Finalmente, dado que los impuestos especiales representan un gravamen basado en la cantidad de productos ofrecidos a los consumidores (considerando 9 de la Directiva), el momento del devengo debe fijarse de modo que pueda concretarse con exactitud la cantidad de productos entregados.

Con respecto a la segunda cuestión, el TJUE considera que deben distinguirse dos situaciones que son excluyentes y que afectan al devengo y al Estado competente para la recaudación de los impuestos especiales. Por un lado, los supuestos en los que se produce una irregularidad que determina el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales. En estos casos, si no es posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, se considera que se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado (artículos 7.2 y 10.2 de la Directiva). Por otro lado, estarían aquellas situaciones en las que los productos no han llegado a su destino como consecuencia de una destrucción total o pérdida irremediable por causa de su propia naturaleza, fuerza mayor o por autorización de las autoridades competentes (artículo 7.4 de la Directiva). Pues bien, en tales supuestos, a diferencia de los anteriores, no puede considerarse que se haya producido el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales. En esta segunda cuestión prejudicial, el TJUE también indica que no es necesario que una normativa nacional, mediante la que se traspone el artículo 10.2 de la Directiva, mencione expresamente que la irregularidad a la que se refiere la misma deba haber dado lugar al despacho a consumo de los productos, ya que dicha cuestión se infiere del propio régimen de los impuestos especiales y de la jurisprudencia del TJUE.

En la tercera cuestión, el TJUE se pronuncia sobre la aplicación del artículo 10.4 de la Directiva. Recordemos que este precepto establece que, cuando los productos no hayan llegado a su destino y no se haya observado una irregularidad que entrañe su despacho a consumo, se considerará que la irregularidad se ha cometido en el Estado miembro de expedición y en el momento de inicio de la circulación. El TJUE señala que esta disposición no está limitada a aquellos casos en los que la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no ha llegado a su destino. Esto significa que la referida norma también puede aplicarse a un caso como el presente, en el que solamente una parte de los productos no llega a su destino. El TJUE considera que los diferentes

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

supuestos comprendidos en el artículo 10 de la Directiva se refieren a casos en los que se ha producido alguna irregularidad durante la circulación, es decir, situaciones en las que una circulación o parte de la misma no llega a finalizar. Por ello, el TJUE entiende que la intención del legislador ha sido la de contemplar todos los supuestos de irregularidad, incluidos los que afectan únicamente a una parte de la circulación. Esto lleva a concluir que las irregularidades previstas en el artículo 10.4 de la Directiva se producen también cuando una parte de los productos no llega a su destino.

Así, la presente sentencia contribuye a aclarar el devengo de los impuestos especiales cuando se produce alguna irregularidad durante la circulación de los productos en régimen suspensivo, en particular, cuando una parte de las mercancías no llega a su destino, cuestión que resulta fundamental para determinar el Estado miembro competente para su recaudación. En el Derecho español, los artículos 16 y 17 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, regulan en términos similares a los de la Directiva la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales (incluidas las irregularidades). Además, la normativa española, dentro del concepto de irregularidad, incluye expresamente los casos en que una expedición de productos, o una parte de ella, no es recibida por el destinatario (artículo 17 Ley 38/1992), por lo que no se plantearía el problema de determinar si una entrega parcial, como la que tiene lugar en la presente sentencia, se considera una irregularidad a estos efectos.

6.2. Otros pronunciamientos de impuestos especiales reseñados de forma más breve

El **Auto del TJUE de 17 de diciembre de 2015 (Sala Novena), YARA Brunsbüttel, C-529/14, EU:C:2015:836** se pronuncia de nuevo sobre el concepto de productos energéticos de doble uso a efectos de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. La Directiva establece unos niveles mínimos de imposición para todos los productos energéticos y excluye determinados productos de su ámbito de aplicación, entre los que se encuentran los productos energéticos de doble uso. Un producto se considera de doble uso “cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción” (artículo 2.4 letra b). En el presente asunto se plantea si tiene dicha consideración un producto energético utilizado en el tratamiento térmico del gas de escape. En particular, se trata del gas natural utilizado, por una parte, para recalentar y desecar el vapor que se utilizará posteriormente en el proceso de producción del amoníaco y, por otra parte, para la descomposición térmica y

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

evacuación de los gases residuales emanados de este proceso. El TJUE resuelve la cuestión reiterando su jurisprudencia sobre productos energéticos de doble uso (sentencia X, C-426/12, *REDF* núm. 165) y concluye que, un producto de estas características, no es un producto energético de doble uso que esté excluido del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96/CE. Por tanto, los Estados miembros sólo pueden conceder una exención por la utilización de este producto energético en la medida en que esa exención se atenga a las obligaciones establecidas en la Directiva.

7. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

7.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 10 de diciembre de 2011, SIA Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803.

Materias tratadas: Control a posteriori de declaraciones aduaneras – Principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima – Normativa nacional que limita la facultad de las autoridades aduaneras para realizar un control a posteriori.

Hechos: La entidad Veloserviss, establecida en Letonia, importó en 2007 bicicletas procedentes de Camboya para su despacho a libre práctica en la UE. Basándose en un certificado de origen expedido por las autoridades camboyanas, la referida entidad no pagó derechos de aduana ni el IVA a la importación. En 2008, las autoridades letonas realizaron un control a posteriori y no observaron ninguna irregularidad. Sin embargo, en 2010, recibieron informaciones de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), según las cuales el certificado de origen de las mercancías no se ajustaba a las disposiciones pertinentes del Derecho de la UE. Por este motivo, las autoridades nacionales realizaron un segundo control a posteriori y concluyeron que Veloserviss había aplicado indebidamente exenciones en materia de derechos de aduana y del IVA.

El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 78.3 del Reglamento 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (CAC). Este precepto establece la posibilidad realizar controles a posteriori (después del levante de las mercancías) cuando resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero han sido aplicadas sobre la base de datos inexactos o incompletos. Esta clase de controles tienen como finalidad regularizar la situación del obligado tributario teniendo en cuenta los nuevos datos. Además, con carácter general, el control a posteriori se puede realizar dentro del plazo

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

de tres años desde el nacimiento de la deuda aduanera (artículo 221.3 CAC). Por su parte, la normativa letona limita la posibilidad de efectuar esta clase de controles cuando ya se hubiera realizado una primera inspección tributaria para el ejercicio fiscal correspondiente, ya que, en tal caso, la resolución de las autoridades fiscales se considera definitiva y solo puede revisarse si se inician determinados procedimientos penales (artículo 23.1 de la ley tributaria letona).

Por ello, Veloserviss recurrió la decisión de las autoridades aduaneras ante el Tribunal regional, quien dio la razón a la entidad con base en dos motivos. El primero, es la propia normativa interna, en la que se limitan las facultades de revisión de las autoridades nacionales. El segundo, son los principios de confianza legítima y buena fe, considerando que el primer control efectuado por las autoridades nacionales había generado una confianza legítima en la entidad, pues como resultado del mismo no se apreció ninguna irregularidad y la entidad no podía saber que el certificado emitido por el Gobierno camboyano era erróneo. La Administración fiscal recurrió la decisión del Tribunal regional ante el Tribunal Supremo, alegando esencialmente lo siguiente. Por un lado, cuando las autoridades nacionales practicaron por primera vez el control a posteriori, no disponían del informe de la OLAF y, por tanto, no pudieron apreciar que los certificados de origen eran irregulares. Por otro, el CAC y la jurisprudencia del TJUE establecen la posibilidad de realizar controles a posteriori en el plazo de tres años, por lo que estas disposiciones y sentencias deben prevalecer, por su carácter especial, sobre la regla general de la normativa tributaria letona que limita la posibilidad de realizar segundas inspecciones.

El Tribunal Supremo de Letonia decidió plantear varias cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad entre la normativa nacional, que limita los controles a posteriori, y la posibilidad de efectuar dichos controles que establece el artículo 78.3 CAC. En este sentido, se deben tener en cuenta dos cuestiones fundamentales: a) que la información recibida por las autoridades letonas (informe OLAF) puso de manifiesto que la normativa aduanera había sido aplicada con base en datos inexactos o incompletos y b) que esa información no era conocida cuando se realizó el primer control a posteriori.

Decisión del Tribunal: La presente sentencia consolida una importante línea jurisprudencial sobre la facultad de las autoridades aduaneras de realizar controles a posteriori y sobre el margen de actuación de los Estados miembros para regular dichos controles (entre otras, *Terex Equipment y otros*, C-430/08 y C-431/08 y *Greencarrier Freight Services Latvia*, C-571/12). De acuerdo con esta

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

jurisprudencia, el TJUE reitera la importancia que tienen los controles posteriores para garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera y ajustar el procedimiento aduanero a la situación real, pudiendo así corregir errores u omisiones tanto materiales como interpretativas. Por ello, el TJUE señala que el artículo 78 CAC no contiene ninguna restricción de la posibilidad que tienen las autoridades aduaneras de repetir una revisión o control a posteriori. De este modo, se reconoce una amplia facultad de apreciación de las autoridades nacionales para realizar controles a posteriori y fijar una nueva deuda aduanera para regularizar la situación controvertida. Ahora bien, dicha facultad no es ilimitada sino que debe respetar el conjunto de principios generales del Derecho de la Unión, en particular, las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, se recuerda el poder de los Estados miembros para establecer plazos razonables de prescripción que limiten la facultad de las autoridades de realizar controles a posteriori. Sin embargo, en este sentido, se debe tener en cuenta que el artículo 221.3 CAC contempla un plazo general de tres años para comunicar al deudor una nueva deuda aduanera a partir de la fecha de nacimiento de la misma. Transcurrido dicho plazo, la deuda prescribe y ya no es posible comunicar una nueva deuda ni determinar las consecuencias de una revisión o control a posteriori, salvo que la deuda haya nacido como consecuencia de un acto perseguible judicialmente (artículo 221.4 CAC). El plazo general de tres años es el límite que deben observar los Estados miembros para cumplir las exigencias del principio de seguridad jurídica. Por ello, el TJUE señala que la normativa nacional debe permitir que las autoridades aduaneras adopten una nueva medida para restablecer la situación, al menos, dentro del periodo de tres años desde el nacimiento de la deuda aduanera, pudiendo realizar controles y revisiones de manera repetida dentro de dicho plazo.

Con respecto al principio de confianza legítima, el TJUE recuerda los límites del mismo en relación con los controles a posteriori y el nacimiento de una nueva deuda aduanera. Un sujeto pasivo no puede basar su confianza legítima en el hecho de que los certificados hayan sido aceptados inicialmente por las autoridades aduaneras. El sujeto pasivo debe tener en cuenta que, dentro del período de tres años, las autoridades aduaneras pueden revisar su decisión conforme a los nuevos datos de los que dispongan. El principio de protección de la confianza legítima, con carácter general, no se opone a que las autoridades practiquen nuevas revisiones y controles a posteriori y determinen sus consecuencias. Solamente en determinados supuestos excepcionales y previstos de forma expresa en la normativa aduanera (artículo 220.2 b CAC), se podría oponer dicho principio a la facultad de las autoridades aduaneras de realizar controles a posteriori. Así, por ejemplo, no se podría proceder a

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

una recaudación a posteriori cuando hayan sido las propias autoridades competentes las que hayan creado esa confianza debido a errores únicamente imputables a una conducta activa de las mismas. No obstante, el TJUE considera que esta no es la situación del presente caso, donde el control a posteriori se repitió debido a una información sobre el certificado de origen (informe OLAF) que las autoridades aduaneras no conocían en la fecha en que se adoptó la decisión derivada de la primera revisión a posteriori.

Por todo ello, el TJUE concluye que el artículo 78.3 CAC se opone a una normativa nacional que restringe, con carácter general, la posibilidad de efectuar un control a posteriori, teniendo en cuenta que, dicha restricción, afecta también a situaciones en las que aún no ha transcurrido el plazo de tres años desde el nacimiento de la deuda aduanera. De este modo, se confirma que los Estados miembros no pueden limitar las facultades de revisión que la propia normativa aduanera atribuye a las autoridades nacionales. Los Estados miembros deben respetar el plazo máximo de tres años cuando regulen la facultad de realizar controles o revisiones posteriores al levante de las mercancías. En tales casos, la sentencia aclara que pueden realizarse tantos controles como sean necesarios, siempre que la deuda se notifique en el plazo de tres años desde su nacimiento.

7.2. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 21 de enero de 2016, Stretinskis, C-430/14, EU:C:2016:43.

Materias tratadas: Determinación del valor en aduana - Concepto de personas vinculadas – Vínculos de parentesco entre comprador y vendedor.

Hechos: El Sr. Stretinskis importó en Letonia ropa usada que había comprado a sociedades de Estados Unidos para su despacho a libre práctica en la Unión Europea. El valor en aduana de las mercancías fue calculado conforme al método del valor de la transacción, esto es, a partir del precio total indicado en las facturas emitidas por las sociedades vendedoras y del coste del transporte por vía marítima. Tras llevar a cabo una inspección, las autoridades fiscales corrigieron el valor declarado al considerar que se trataba de una operación entre partes vinculadas, pues el administrador de las sociedades vendedoras era el hermano del Sr. Stretinskis. El recurso interpuesto por el Sr. Stretinskis no prosperó en primera instancia pero sus pretensiones fueron estimadas en apelación. El órgano jurisdiccional consideró que solo cabía apreciar una situación de vinculación familiar en caso de que el hermano del Sr. Stretinskis fuera el propietario de las sociedades vendedoras, cuestión ésta que no

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

verificó la Administración. La Administración interpuso recurso de casación y el tribunal competente planteó al TJUE si podían considerarse personas vinculadas, a efectos de la determinación del valor en aduana, un comprador (persona física) y un vendedor (persona jurídica) cuyo directivo es el hermano de dicho comprador.

El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 143.1, letra h) del Reglamento nº 2454/93, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código aduanero comunitario (Reglamento de aplicación del CAC). Este precepto establece los supuestos en los que se considera que existe vinculación a efectos de determinar el valor en aduana de las mercancías. En particular, señala que existe vinculación entre las personas que son miembros de una misma familia cuando tienen una determinada relación de parentesco, como es la de “hermanos y hermanas (carneles, consanguíneos o uterinos)”. La normativa aduanera básica establece, como regla general, que el valor de las mercancías importadas es su valor de transacción, siempre que no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de que exista, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros (artículo 29.1 d) CAC). Para que el valor de la transacción sea aceptable en caso de vinculación, es necesario demostrar que dicha vinculación no ha influido en el precio (artículo 29.2 CAC).

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que, de la propia redacción del artículo 143.1 h) del Reglamento de aplicación del CAC, se desprende que los vínculos contemplados en esa disposición se refieren a personas físicas, mientras que, en el presente caso, el vendedor de las mercancías es una persona jurídica. Ahora bien, esta interpretación literal experimenta un giro importante si se acude a una interpretación finalista de la norma. De acuerdo con una reiterada jurisprudencia, la finalidad de la normativa de la Unión, relativa al valor en aduana, es establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios (*Christodoulou y otros*, C-116/12). En este contexto, el artículo 143.1 del Reglamento permite contemplar situaciones en las cuales es probable que el precio de venta de las mercancías haya estado influido por vínculos existentes entre las partes. Al respecto, el TJUE pone de manifiesto que, cuando el vendedor es una persona jurídica en el seno de la cual hay un pariente del comprador, existe el riesgo de que los vínculos familiares puedan influir en el precio de las mercancías.

Para determinar si efectivamente una persona física, que participa en el seno de una sociedad, tiene la facultad de influir en el precio de venta de las mercancías en beneficio del comprador, se deben analizar varias circunstancias. En este sentido, el TJUE se refiere a las funciones que ejerce el

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

pariente del comprador dentro de la sociedad o la circunstancia de que éste sea el único que ejerce una actividad en el seno de la misma. Por ello, el TJUE concluye que existe una relación de vinculación, a los efectos del valor en aduana, entre el comprador (persona física) y el vendedor (persona jurídica), cuando, en dicha sociedad, un pariente del comprador dispone efectivamente de la facultad de influir en el precio de venta de las mercancías en beneficio del comprador. Ahora bien, tal y como establece el artículo 29 CAC, corresponde a las autoridades aduaneras examinar las circunstancias propias de la venta y aceptar el valor de transacción cuando tales vínculos familiares no hayan influido en el precio de las mercancías.

En este mismo sentido, el AG (Sr. Paolo Mengozzi) precisó en sus conclusiones los derechos y obligaciones de ambas partes en caso de que la Administración aprecie que existe vinculación. El AG señaló que, en aplicación del artículo 29 CAC, las autoridades aduaneras solamente pueden excluir el método del valor de transacción tras haber comunicado al deudor los motivos que les han llevado a pensar que el vínculo familiar ha podido influir en el precio de las mercancías. Estos motivos deben basarse no solo en el vínculo familiar sino también en el cargo concreto que ocupa el miembro de la familia en la sociedad vendedora, que debe haberle permitido ejercer algún tipo de influencia en el precio de las mercancías. A continuación, el comprador, tendrá derecho a demostrar ante las autoridades aduaneras que el valor real de las mercancías coincide con el valor de la transacción y que no han influido dichos vínculos familiares. Por tanto, la carga de la prueba corresponde en primera instancia a las autoridades aduaneras, quienes deberán demostrar que los vínculos familiares han influido en el precio de las mercancías.

7.3. Sentencias reseñadas de forma más breve

Las **Sentencias del TJUE (Sala Séptima) de 10 de diciembre de 2015, *Canon Europa/Comisión*, C-552/14 P, EU:C:2015:804 y *Kyocera Mita Europe/Comisión*, C-553/14 P, EU:C:2015:805**, desestiman los recursos de casación presentados contra los Autos del TGUE (T-34/11 y T-35/11). Estos pronunciamientos declararon inadmisibles los recursos en los que se solicitaba la anulación parcial del anexo del Reglamento (UE) n° 861/2010 de la Comisión, de 5 de octubre de 2010, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común. Los demandantes consideraban que la modificación introducida era nula porque modificaba los tipos de los derechos de aduana aplicables a determinados productos (máquinas multifunción: impresión, copia o fax). El TGUE declaró la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

inadmisibilidad de los recursos con base en el artículo 263 TFUE (párrafo cuarto), en el que se exige que los recursos se presenten contra actos reglamentarios que afecten directamente al reclamante y que no incluyan medidas de ejecución. El TJUE consideró que no concurrían estos requisitos y que los demandantes deberían, llegado el caso, acudir a los tribunales nacionales para impugnar las medidas concretas que derivasen de la aplicación de las nuevas partidas arancelarias introducidas en el Reglamento. En este sentido, se concluyó que las modificaciones introducidas solamente podían producir efectos reales y definitivos sobre las importaciones a través de las medidas individuales que adoptasen las autoridades aduaneras nacionales una vez presentadas las correspondientes declaraciones aduaneras. El TJUE reitera estos argumentos y desestima los recursos de casación con imposición de costas a los demandantes.

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 4 de febrero de 2016, *C & J Clark International*, C-659/13 y C-34/14, EU:C:2016:74**, se pronuncia sobre varias cuestiones en materia de derechos antidumping. Entre otras, y por lo que interesa a efectos de este comentario, se pregunta al TJUE si la anulación de un Reglamento que establece derechos antidumping puede producir efectos sobre otros importadores y dar lugar a una devolución de los derechos de aduana, por considerar que su importe no era legalmente debido (artículo 236.1 CAC). El TJUE reitera su jurisprudencia sobre el alcance de la anulación de los actos (*Nachi Europe*, C-239/99 y *CIVAD*, C-533/10) y señala que, cuando el juez de la Unión anula un acto de alcance general que afecta a una persona, los efectos de dicha anulación no pueden extenderse a los productos de otros operadores sujetos también a ese mismo Reglamento. Por otro lado, el artículo 236.2 CAC establece un plazo de tres años para solicitar la devolución, que puede prorrogarse si el interesado demuestra que no pudo presentar la solicitud por caso fortuito o fuerza mayor. El TJUE reitera la jurisprudencia *CIVAD* antes señalada (*REDF* núm. 156) para indicar que estos términos deben ser objeto de una interpretación estricta, ya que la devolución de los derechos de aduana constituye una excepción al régimen normal de las importaciones. Así, en lo que se refiere al presente asunto, el TJUE concluye que la circunstancia de que un Reglamento sea declarado total o parcialmente inválido por el juez de la Unión, no es una circunstancia anormal o ajena a quien la alega, por lo que no puede considerarse una situación de caso fortuito o fuerza mayor que permita prorrogar el plazo de tres años para solicitar la devolución de los derechos de importación.

8. TASAS (sentencias reseñadas de forma más breve) (por Francisco M. Carrasco González)

Reseñamos brevemente en este apartado y, además, de forma conjunta la **Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, *Proximus y Commune de Etterbeek*, C-454/13, EU:C:2015:819**, y la **Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, *Proximus y Province de Namur*, C-517/13, EU:C:2015:820**, ya que ambas decisiones contienen idéntica argumentación que reitera la jurisprudencia establecida en los asuntos *Base Company* (núm. 169 REDF), *Belgacom* (núm. 165 REDF) y *Mobistar Vodafone España y France Telecom España* (núm. 160 REDF). Se trata de tasas locales que se exigen “a los titulares de un derecho real o de un derecho de explotación sobre una antena de telefonía móvil”, en un caso, y a los que “exploten una torre y/o una unidad de transmisión y de recepción de la red telefonía móvil”, en el otro caso, lo que se pone en contradicción con el art. 13 de la Directiva 2002/20/CE (la llamada “Directiva de autorización”). Este precepto regula los cánones por los denominados derechos de uso y derechos de instalar recursos en una propiedad pública o privada. Según el TJUE, art. 13 de la Directiva no se refiere a todos los cánones a los que pueden estar sujetas las infraestructuras que permiten el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, sino que solamente afecta a los cánones por derechos de uso de radiofrecuencia, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, por encima o por debajo de ella. En estos asuntos, las tasas controvertidas no están vinculadas al procedimiento de autorización general que habilita a las empresas a suministrar redes y servicios de comunicaciones electrónicas, por lo que no constituyen un canon impuesto específicamente a estas empresas como contrapartida al derecho de instalar recursos. En consecuencia, el art. 13 de la Directiva no se opone a las tasas locales enjuiciadas.

9. PRIVILEGIOS E INMUNIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA (sentencia comentada de forma más breve) (por Francisco M. Carrasco González)

La **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 14 de enero de 2016, *Comisión / Bélgica*, C-163/14, EU:C:2016:4**, resuelve un recurso por incumplimiento que versa sobre la exigencia a las instituciones de la Unión Europea de las contribuciones regionales, establecidas por Bélgica, por el suministro de gas y de electricidad. La Comisión considera que esta exigencia resulta contraria al art. 3 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la UE. Este precepto establece que los gobiernos de los Estados miembros eximirán o reembolsarán los derechos indirectos y los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles, cuando la UE realice, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

El TJUE acepta plenamente las alegaciones de la Comisión. Por un lado, el TJUE concluye que las contribuciones por el suministro de gas y electricidad constituyen impuestos indirectos. Es irrelevante que la legislación belga no designe a las instituciones de la UE como obligadas al pago, puesto que los impuestos están incluidos en los precios de los bienes adquiridos. Tampoco es preciso que exista una repercusión jurídica de la cuota. En cualquier caso, el TJUE considera que de la legislación aplicable se desprende claramente que los impuestos controvertidos fueron diseñados para ser repercutidos al consumidor final. Por otra parte, el art. 3 del Protocolo también señala que no existirá exoneración en caso de que la cantidad abonada constituya una simple remuneración de servicios de utilidad pública. Pues bien, el TJUE vuelve a dar la razón a la Comisión. Así, el TJUE argumenta que no todos los servicios de utilidad pública que se financian con estas contribuciones pueden ser recibidos por las instituciones de la UE y que, además, no existe una correlación entre el coste real de esos servicios y el importe de las contribuciones.

10. LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ASESORÍA FISCAL (por Alejandro García Heredia)

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 17 de diciembre de 2015, X-Steuerberatungsgesellschaft, C-342/14, EU:C:2015:827** analiza la negativa de la Administración fiscal alemana a permitir que una sociedad de asesoría fiscal, legalmente establecida en los Países Bajos, ejerza sus actividades dirigidas a clientes establecidos en Alemania. La referida actividad no está regulada en los Países Bajos, en cambio, en Alemania, solamente se puede ejercer por una sociedad de asesoría fiscal legalmente reconocida, lo que exige que sus directivos hayan obtenido el nombramiento de asesores fiscales y hayan superado el examen de asesor fiscal. La particularidad del presente caso es que los servicios de asesoría se prestan sin desplazamiento al otro Estado miembro (presentación de una autoliquidación de IVA para una empresa alemana). La normativa alemana permite que una sociedad extranjera, que carece de habilitación para ejercer la asesoría fiscal en Alemania, pueda ser habilitada de forma temporal u ocasional para prestar dichos servicios en Alemania. Sin embargo, esta posibilidad de habilitación temporal no está prevista para un caso como el presente, en el que no se produce el cruce físico de la frontera por el prestador de servicios.

En primer lugar, el TJUE puntualiza que no se cumplen los requisitos para aplicar los preceptos de las Directivas 2005/36/CE (reconocimiento de cualificaciones profesionales) y 2006/123/CE (servicios en el mercado interior). La primera, no resulta aplicable porque la asistencia profesional se

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 170, 2016.

presta a clientes alemanes, pero sin que haya desplazamiento al territorio de dicho Estado miembro y, la segunda, porque se considera que la normativa alemana es una normativa que reserva una actividad a una profesión determinada. Por estos motivos, el TJUE analiza el fondo del asunto con base en la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE). El TJUE recuerda que las condiciones de acceso a la actividad de asesoría fiscal no han sido armonizadas y, en consecuencia, los Estados miembros siguen siendo competentes para determinar los conocimientos y cualificaciones necesarias para el ejercicio de dicha profesión (*Brouillard*, C-298/14). No obstante, los Estados miembros deben comprobar la cualificación adquirida por el prestador de los servicios (*Essent Energie Productie*, C-91/13) y reconocer en su justo valor y debidamente la cualificación adquirida en otros Estados miembros (*Peñarroja Fa*, C-372/09 y C-373/09).

El TJUE considera que la negativa de las autoridades alemanas a aceptar una autoliquidación presentada por un asesor holandés, vulnera las exigencias que derivan de esta jurisprudencia, dado que no se permite tener en cuenta la cualificación adquirida en el otro Estado miembro. El TJUE señala que, para cumplir con esta jurisprudencia, habría sido suficiente que la normativa alemana contemplara la obligación de que el prestador del servicio sin desplazamiento tuviera, al menos, que presentar una declaración previa de su intención de prestar esos servicios en dicho Estado miembro. De este modo, se podría cumplir con el requisito de comprobar y valorar adecuadamente la cualificación adquirida en el otro Estado miembro. Por tanto, el TJUE, siguiendo las conclusiones del AG (Sr. Cruz Villalón), concluye que someter el ejercicio de la actividad de asesoría fiscal a un régimen de autorización previa, que no permite valorar la cualificación obtenida en otro Estado miembro, constituye una restricción de servicios contraria al artículo 56 TFUE.