

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 171

Por

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

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: **1. Introducción.** **2. Libertades fundamentales e impuestos sobre la renta** (2.1. *Sparkasse Allgäu*; 2.2. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Verners Pudāns*, *Kohll*, *Comisión / Grecia*, C-244/15). **3. Libertades fundamentales e impuestos sobre el capital** (3.1. *NN (L)*). **4. Ayudas de estado de naturaleza tributaria: sentencias reseñadas de forma más breve** (*Frucona / Comisión*, *Netherlands Maritime Technology Association / Comisión*, *Italia* y *Eurallumina / Comisión*; *República Francesa / Comisión* / *Irlanda et al. / Comisión*). **5. IVA** (5.1. *Aspiro*; 5.2. *Degano Trasporti*; 5.3 *Oudeland*; 5.4. *Gemeente Borsele*; 5.5 *Bookit y NEC*; 5.6. Otras sentencias reseñadas de forma más breve: *Envirotec Denmark / Gabarel*) **6. Aduanas** (6.1. *Cervati* y *Malvi*, 6.2. *X*; 6.3. Otras sentencias comentadas de forma más breve: *Aduanas y Servicios Fornesa / Comisión*; *ADM Hamburg*, *Makro autoservicio mayorista / Comisión*).

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez, Francisco Carrasco y Alejandro García Heredia)

Son objeto del presente número las STJUE y STGUE en materia tributaria correspondientes a los meses de marzo a mayo de 2016. Destacan, en este período, las siguientes sentencias:

- *Libertades fundamentales e imposición sobre la renta:* La STJUE *Sparkasse Allgäu* se pronuncia sobre una obligación formal para los bancos alemanas en relación con las cuentas custodiadas por sus sucursales extranjeras. La relevancia de esta sentencia se encuentra en

que puede tener una importancia capital para concluir que la obligación española de declaración de bienes y derechos en el extranjero podría vulnerar la libre circulación de capitales.

- Libertades fundamentales e imposición sobre el capital: La STJUE NN (L) cierra la controversia sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE de un impuesto belga sobre instituciones de inversión colectiva, aunque, a pesar de la desestimación por el TJUE de los argumentos del demandante en la cuestión prejudicial, el asunto se devuelve al tribunal belga que deberá decidir sobre la compatibilidad del citado tributo con el Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición entre Luxemburgo y Bélgica, un campo donde las expectativas de éxito para el demandante son probablemente mayores.
- Ayudas de estado: Destaca la STJUE *Netherlands Maritime Technology Association / Comisión* que desestima las pretensiones de esta asociación de considerar el régimen español del ‘tax lease’ en el IS aplicable a partir de 2013 como una ayuda de estado prohibida por el art. 107 TFUE.
- IVA: Son importantes las SsTJUE *Bookit* y *NEC* que rechazan la aplicación de la exención de las operaciones financieras en un servicio de gestión de pago mediante tarjeta. Destaca también la STJUE *Degano Trasporti* que flexibiliza la obligación de los Estados de recaudar íntegramente el IVA en los supuestos de concurso, así como la STJUE *Aspiro* sobre la aplicación de la exención de las operaciones de seguro en caso de externalización de algunos servicios. Igualmente interesante es la STJUE *Gemeente Borsele*, sobre el concepto de actividad económica en un servicio prestado por un ente público.
- Aduanas: Son relevantes la STJUE *Cervati* y *Malvi*, en la que se confirma la aplicación de la doctrina general sobre prácticas abusivas al ámbito aduanero y se concluye que determinadas operaciones, aparentemente fraudulentas, pueden ser conforme con los objetivos de la normativa aduanera si se cumplen determinados requisitos y X, en la que el TJUE aclara el concepto de “residencia normal” a efectos de aplicar la franquicia de derechos de importación para los bienes personales importados por personas físicas que trasladen su residencia normal al territorio aduanero de la Unión.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

2. LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE E IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (por Adolfo Martín Jiménez)

2.1. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 14 de abril de 2016, Sparkasse Allgäu / Finanzamt Kempten, C-522/14, EU:C:2016:253

Materias tratadas: Libertad de establecimiento – Norma nacional que obliga a las instituciones financieras a declarar los activos de causantes residentes depositados en sucursales en el extranjero, donde hay protección del secreto bancario: disparidad causada por el ejercicio paralelo de competencias tributarias – No justificación de la norma nacional si existiera intercambio automático de información tributaria.

Hechos: La entidad de crédito alemana Sparkasse Allgäu tenía una sucursal en Austria. El 25 de septiembre de 2008, la Administración alemana de Kempten requirió a esta entidad que le facilitara, para los ejercicios 2001 y siguientes, la información que demandaba la legislación alemana en relación con la sucursal austriaca. De acuerdo con la norma alemana, las entidades financieras están obligadas a declarar, para la liquidación del impuesto alemán sobre sucesiones, los activos patrimoniales que guardase en depósito y los créditos dirigidos en su contra, pertenecientes al patrimonio de causantes residentes en Alemania. Sin embargo, el Derecho austriaco protege el secreto bancario, y, en consecuencia, impide, incluso con responsabilidad penal, la facilitación de esta información bancaria terceros, incluidas las autoridades tributarias. La entidad financiera alemana recurrió la decisión de la Administración tributaria de este país y llegó hasta el Bundesfinanzhof, el cual preguntó al TJUE si la obligación establecida en la legislación alemana podía infringir la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE). A juicio de este tribunal, la actividad de una entidad de crédito alemana en Austria podía verse dificultada por la citada obligación: resulta imposible cumplir al mismo tiempo con la obligación de información y con el secreto bancario, de manera que sólo se puede cumplir con la primera cuando el cliente autorice la transmisión de información, y, con este condicionante, este último puede preferir acudir a otras entidades austriacas o filiales de bancos extranjeros precisamente para evitar la obligación de comunicación a la Administración alemana, lo cual sitúa a las sucursales alemanas en una posición peor en el mercado austriaco.

Decisión del Tribunal: El TJUE concluyó que, si bien no es posible excluir que la normativa alemana sobre comunicación de información de los causantes que afecta también a las sucursales foráneas, pueda disuadir a las entidades de crédito alemanas de abrir sucursales en Austria, al situarlas en una posición desfavorable en el mercado austriaco, no puede concluirse que la citada obligación sea una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del art. 49 TFUE. Para el TJUE, las consecuencias desfavorables de la obligación establecida en la legislación alemana se derivan del ‘ejercicio paralelo’ por dos Estados miembros de sus competencias, por un lado, en materia de regulación de las obligaciones de las entidades de crédito y, por otro, en materia de controles fiscales (vid., en esta línea, *Kerckhaert y Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, ap. 20, o *Columbus*, C-298/05, EU:C:2007:754). En el Derecho alemán, el secreto bancario no prima sobre los controles fiscales, mientras que, en el Derecho austriaco, existía la opción inversa. Si bien ambos Estados tienen normas bilaterales de intercambio de información tributaria y, además, se aplican Directivas en la materia, tales normas no posibilitaban el intercambio de información automática en los ejercicios objeto de controversia. Por consiguiente, concluyó el TJUE, en los ejercicios a los que se refieren los requerimientos de información realizados por la Administración alemana a falta de toda medida de intercambio de información, los Estados miembros libertad para imponer a las entidades de crédito nacionales una obligación como la controvertida en el litigio principal y destinada a garantizar la efectividad de los controles fiscales, siempre y cuando las obligaciones impuestas para las sucursales extranjeras de entidades alemanas no fueran objeto de un trato discriminatorio con respecto a las sucursales alemanas. El carácter no discriminatorio de la norma alemana determina, por tanto, que la misma no vulnere la libertad de establecimiento. El hecho de que la obligación de declaración, como la controvertida en el litigio principal no esté prevista en el Derecho austriaco no puede impedir que Alemania imponga tal obligación, ya que un Estado miembro no tiene la obligación de dictar sus normas en función de lo que ocurra en otro Estado miembro para garantizar en cualquier situación la eliminación de toda disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales (vid STJUE *Columbus*, ap. 51, o *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785).

La STJUE reseñada es interesante por presentar un caso de colisión de distintos valores (protección del secreto bancario v. controles fiscales o deber de contribuir), en dos Estados miembros diferenciados como un problema de ejercicio paralelo de competencias que está extramuros de la libertad de establecimiento. Es también notable que el propio TJUE considera que, si hubiera existido intercambio

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

de información tributaria automática (los ejercicios controvertidos ni siquiera están cubiertos por la Directiva 2003/48/CEE sobre fiscalidad del ahorro, que la sentencia no cita porque con su entrada en vigor no dio lugar al intercambio automático de información, sino a una retención en la fuente en Austria), la norma alemana, muy probablemente, hubiera debido considerarse como restrictiva, lo cual, al final, deja un cierto sabor a análisis tradicional restricción-justificación, aunque el TJUE simplemente presentó el problema como un caso de ejercicio paralelo de las competencias tributarias. Es decir, parece que el intercambio automático de información (efectividad los controles fiscales) se podría convertir en un factor que eliminara la protección que el TJUE dispensó a la norma alemana bajo el amparo del ejercicio paralelo de competencias tributarias. El intercambio de información automático muy probablemente se convierte así también en un elemento de la exigencia ‘efectividad de los controles fiscales’ o ‘lucha contra el fraude’.

Desde la perspectiva interna, lejos de suponer un apoyo para la declaración de bienes en el extranjero regulada en la DA 18 de la LGT, sobre la que, recordemos, hay pendiente un procedimiento de infracción, subraya que la existencia de intercambio automático de información podría ser clave para declarar la desproporcionalidad de la medida y contribuir a su declaración como contraria a la libre circulación de capitales.

2.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

Aunque no referido a libertades fundamentales, aprovechamos esta sección para mencionar el **Auto del TJUE (Sala Sexta) de 28 de abril de 2016, Verners Pudāns, C-462/15**, EU:C:2016:317. En él, el TJUE recordó una jurisprudencia reiterada para concluir que el art. 29 del Reglamento n. 73/2009 del Consejo, de 19 de enero de 2009, que establece las disposiciones comunes aplicables a los regímenes de ayuda directa a los agricultores en el marco de la política agraria común, no obliga a los Estados miembros a eximir de imposición sobre la renta las ayudas previstas en el anexo I de la citada disposición. El TJUE aclara que la citada norma de la UE no está prevista para que afecte a los impuestos directos, que no caen en su ámbito de aplicación.

La **STJUE de 26 de mayo de 2016, Kohll, C-300/15**, EU:C:2016:361, considera la situación de dos pensionistas residentes en Luxemburgo a los que se deniega un crédito fiscal vinculado al cobro de las pensiones en el IRPF luxemburgués por carecer de una ficha de retenciones fiscales, ya que sus pensiones procedían del período que habían trabajado en los Países Bajos. Presenta una cierta

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

novedad que el TJUE considere que el caso puede ser decidido desde la perspectiva de la libre circulación de trabajadores del art. 45 TFUE, por considerar el TJUE que el traslado de nuevo a su país de nacionalidad como consecuencia de la jubilación estaba directamente vinculado al trabajo realizado en Holanda (también considera que ciertas pensiones no vinculadas con el trabajo realizado en este país podrían estar cubiertas por el art. 21 TFUE, el derecho de todo ciudadano de la UE a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros). El TJUE concluyó que la diferenciación a efectos del crédito fiscal en función de la procedencia interna o externa de la pensión podría resultar contraria al art. 45 o 21 TFUE. En atención al objetivo que perseguía la normativa interna (la norma persigue favorecer a los pensionistas), no puede concluirse que la distinción que establece la norma luxemburguesa responda a una diferencia entre la situación de la pensión de fuente holandesa y la pensión interna. Tampoco las exigencias imperativas de interés general salvaron a la norma luxemburguesa: la facilidad administrativa de gestión del crédito, vinculado a rentas que han sufrido retención, esto es, la posibilidad para los Estados de lograr objetivos legítimos mediante la introducción de normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad, no podía justificar una prohibición absoluta para el contribuyente de probar los datos relativos a la pensión (naturaleza e importe); la coherencia del sistema fiscal no resultaba aplicable en este caso al no existir correlación alguna entre la ventaja (crédito fiscal) y la tributación de la renta (tanto la pensión interna como la externa estaban sujetas a tributación en Luxemburgo).

La **STJUE (Sala Séptima) de 26 de mayo de 2016, Comisión / Grecia, C-244/15**, EU:C:2016:359, declaró contrarias a la libre circulación de capitales del TFUE (art. 63) y del Acuerdo del EEE (art. 40) una norma griega que establecía una exención en el Impuesto sobre Sucesiones relativa a la transmisión mortis causa de la vivienda habitual que se aplica únicamente a los nacionales de los Estados miembros de la UE que residan en Grecia. A pesar de que Grecia había invocado el fin social de la exención como exigencia imperativa (se concede a herederos sin vivienda habitual), el TJUE estimó que la norma griega era incongruente, en la medida que no establecía la obligación del heredero de residir en la vivienda habitual heredada y por la que se beneficiaba de la exención.

3. LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE E IMPUESTOS SOBRE EL CAPITAL (por Alejandro García Heredia)

3.1. STJUE (Sala Segunda) de 26 de mayo de 2016, NN (L), C-48/15, EU:C:2016:356.

Materias tratadas: Impuesto belga sobre el patrimonio neto de los organismos de inversión colectiva – Sujeción de los organismos extranjeros que comercializan sus participaciones en Bélgica – Sanción específica para los organismos extranjeros que incumplan la obligación de declarar o pagar el impuesto – Directiva 69/335 relativa a los impuestos que gravan la concentración de capitales – Directiva 85/611 por la que se coordinan las disposiciones sobre determinados organismos de inversión colectiva - Libre circulación de capitales y libre prestación de servicios.

Hechos: NN (L) es una SICAV luxemburguesa que comercializa sus participaciones en Bélgica, donde se exige un impuesto anual que grava a los organismos de inversión colectiva en función de su patrimonio neto. En 2003 se modificó la legislación belga introduciendo dos medidas que son las que se analizan en el presente asunto. Por un lado, se modificó el impuesto para sujetar al mismo no solo a los organismos belgas, sino también a los organismos extranjeros que comercializan sus participaciones en Bélgica. Por otro, se introdujo una nueva sanción específica dirigida a los organismos extranjeros que no presenten la declaración por este impuesto o no paguen el mismo: la posibilidad de que, mediante resolución judicial, se les prohíba comercializar sus participaciones en Bélgica en el futuro. Las cuestiones prejudiciales planteadas tienen por objeto analizar estas medidas a la luz de las libertades fundamentales de servicios y capitales (artículos 49 y 56 CE, actualmente 56 y 63 TFUE) y de las Directivas entonces vigentes sobre concentración de capitales (Directiva 69/335) y organismos de inversión colectiva de valores mobiliarios (Directiva 85/611), actualmente derogadas por las Directivas 2008/7 y 2009/65, respectivamente.

Decisión del Tribunal: El TJUE, siguiendo las conclusiones del AG (Sr. Michal Bobek), considera que las Directivas mencionadas y la libre circulación de capitales no se oponen a la percepción del impuesto belga sobre el patrimonio neto de los organismos extranjeros de inversión colectiva que distribuyen sus participaciones en ese país. Ahora bien, el TJUE considera que no es conforme con la libre prestación de servicios la posibilidad de imponer una sanción específica a los organismos extranjeros que no declaren o no pague el impuesto y que consiste en la prohibición de distribuir sus participaciones en el futuro en Bélgica. En primer lugar, el TJUE sostiene que el impuesto belga está fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335, ya que no se trata de un impuesto sobre las aportaciones en el sentido de esta norma, sino de un impuesto que grava el total de los importes netos distribuidos en Bélgica a 31 de diciembre. Este hecho imponible no se encuentra dentro de las

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

operaciones sujetas ni de las operaciones prohibidas por la citada Directiva ni tiene nexo alguno con la inscripción o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad (artículos 2, 4, 10 y 11 de la Directiva).

En segundo lugar, el impuesto belga tampoco se opone a la Directiva 85/611 siempre que sus disposiciones sean aplicadas de forma no discriminatoria. El TJUE precisa que el impuesto no vulnera el objetivo principal perseguido por dicha norma (facilitar en la UE la comercialización de las participaciones de esta clase de organismos de inversión colectiva) y que, además, los aspectos relativos a la fiscalidad de estos organismos no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, por lo que solamente cabría exigir en este punto que las disposiciones del impuesto no fueran discriminatorias para no vulnerar el objetivo de facilitar la comercialización de las participaciones.

En tercer lugar, en cuanto a la aplicación de las libertades fundamentales, el TJUE considera que el impuesto debe analizarse a la luz de la libre circulación de capitales y no de la libre prestación de servicios, pues ésta última libertad presenta, en este caso, un carácter accesorio con respecto a la primera. El TJUE resalta que el impuesto belga grava el patrimonio neto de esta clase de organismos y que, por tanto, está ligado a la adquisición de sus participaciones por los residentes en un Estado miembro. Para el TJUE resulta determinante el hecho de que esta operación (transacciones sobre participaciones de organismos de inversión colectiva) figure entre los movimientos de capitales a los que se refiere la Directiva 88/361 y a los que la jurisprudencia del TJUE les ha reconocido un valor indicativo (entre otras, *Wagner-Raith*, C-560/13). De hecho, aunque el TJUE reconoce que el impuesto belga se podría analizar a la luz de la libre prestación de servicios, ya que podría afectar a los servicios financieros ofrecidos en Bélgica por organismos regidos por un Derecho extranjero, lo cierto es que esta libertad se manifiesta, en este caso, como una libertad secundaria o accesorio en relación con la libre circulación de capitales.

En relación con una posible restricción de la libre circulación de capitales, es necesario traer a colación los argumentos mantenidos por la SICAV luxemburguesa, quien considera que es discriminatorio el hecho de que los organismo belgas y los organismos extranjeros tengan un trato fiscal idéntico a pesar de que no estén en una situación objetivamente comparable, pues los organismos extranjeros, a diferencia de los belgas, se rigen por un Derecho extranjero, tienen su

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

residencia en otro país y tanto su patrimonio como el lugar de inversión se encuentran también en el extranjero. En este sentido, NN (L) considera que el impuesto belga representa una carga financiera adicional para los organismos extranjeros que, además, en el caso de los organismos luxemburgueses, deben pagar en su país un impuesto de afiliación, lo que reduce la rentabilidad de sus participaciones, disuade de suscribirlas y desfavorece a los organismos extranjeros en relación los belgas. El TJUE reconoce la doble imposición a la que pueden estar sujetos los organismos extranjeros (en su país de residencia y en Bélgica), no obstante, el TJUE recuerda que, a falta de una armonización, las desventajas que puedan resultar del ejercicio paralelo de la potestad tributaria por diferentes Estados miembros, siempre que tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones de las libertades de circulación (*Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10 y X, C-302/12) y los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario al de otros Estados miembros para eliminar la doble imposición (*Block*, C-67/08). En consecuencia, el TJUE concluye que el impuesto belga no puede ser considerado como una restricción de la libre circulación de capitales.

En cuarto lugar, el TJUE examina si puede ser contraria a la libre prestación de servicios la sanción específica que recoge la normativa belga para los organismos extranjeros que no declaren o no paguen el impuesto (prohibición de distribuir en Bélgica sus participaciones). En la comparación del régimen sancionador previsto para los organismos belgas y extranjeros, el TJUE tiene en cuenta el hecho de que la sanción solamente puede imponerse a los organismos belgas tras la condena de determinadas personas, mientras que, a los organismos extranjeros, se les impone directamente por el incumplimiento de la obligación de declarar o pagar el impuesto. Además, se resalta el hecho de que la sanción prevista para los organismos extranjeros no está limitada en el tiempo (prohibición de comercializar sus participaciones en el futuro), a diferencia de la sanción que se contempla para los organismos nacionales. Por ello, el TJUE considera que el régimen sancionador es más severo para los organismos extranjeros que para los belgas que incumplan las mismas obligaciones, lo que puede disuadir a los primeros de comercializar sus participaciones en Bélgica y, por tanto, constituye una restricción de la libre prestación de servicios.

En cuanto a las posibles justificaciones de esta restricción, el TJUE recuerda que la necesidad de garantizar el cobro del impuesto puede constituir una razón imperiosa de interés general (*Strojírny Prostejov* y *ACO Industries Tábor*, C-53/13 y 80/13) y que la imposición de sanciones puede considerarse necesaria para garantizar el cumplimiento efectivo de la normativa nacional, siempre

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

que las sanciones sean proporcionadas (*De Clercq y otros*, C-315/13). En este sentido, el TJUE sostiene que una sanción a los organismos extranjeros que incumplan la obligación de declarar o pagar se considera justificada por la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto y apta para hacer posible el logro de ese objetivo. Ahora bien, el hecho de que la normativa no limite en el tiempo la duración de la prohibición y el hecho de que no contemple la posibilidad de flexibilizar la sanción o imponer otras menos restrictivas en función de la gravedad de la infracción, va más allá de lo necesario para lograr el objetivo de cobrar el impuesto. Por tanto, si bien podría estar justificado el establecimiento de un régimen sancionador más severo para los organismos extranjeros, las circunstancias de que no se limite temporalmente la prohibición y no se incluyan mecanismos de graduación de la sanción, conllevan una restricción no justificada de la libre prestación de servicios. El efecto principal de esta sentencia es que, al final, el tribunal belga deba decidir sobre el fondo del asunto sobre la base del Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición entre Luxemburgo y Bélgica, ya que existen razones fundadas para mantener que el citado tributo vulnera el art. 2 del CDI.

4. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO: SENTENCIAS RESEÑADAS DE FORMA MÁS BREVE (por Adolfo Martín Jiménez)

La **STGUE de 16 de marzo de 2016, Frucona / Comisión**, T-103/14, vuelve a anular la Decisión de la Comisión relativa a esta empresa eslovena adoptada por la Comisión como reacción a la STJUE de 24 de enero de 2013, *Frucona*, C-73/11, EU:C:2013:32 (vid. n. 158 y, anteriormente, n. 150 REDF) al estimar, una vez más, que la Comisión había aplicado erróneamente el criterio del inversor privado (sobre la base de razonamientos y cálculos no probados y vulnerando las normas de reparto de la carga probatoria cuando se invoca este criterio). La sentencia resulta interesante, como las anteriores en el mismo asunto, como guía para aplicar el criterio del “acreedor o inversor privado” en los procedimientos concursales o de liquidación societaria en los que existan créditos tributarios pendientes, ya que el art. 107 TFUE exige en estos casos que la Administración tributaria se comporte como lo habría hecho cualquier otro acreedor, esto es, tratando de maximizar la recuperación de importes adeudados, en este caso, por conceptos tributarios. Con carácter general, la sentencia revela que la Comisión no ha entendido y aplicado con precisión los criterios de la jurisprudencia del TJUE relativos a cuándo y cómo probar que un Estado se ha comportado como un inversor privado.

La **STJUE (Sala Sexta) de 14 de abril de 2016, Netherlands Maritime Technology Association /**

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

Comisión, C-100/15 P, EU:C:2016:254, se refiere al complejo régimen español del ‘tax lease’ en su versión aplicable desde 1 de enero de 2013 (en relación con la normativa vigente antes de esa fecha y para una descripción de los aspectos más relevantes de este régimen vid. el comentario a la STGUE de 17 de diciembre de 2015, *España et al. / Comisión*, T-515/13 y T-719/13 , EU:T:2015:1004, en el n. 170 REDF). La diferencia con el régimen anterior se refería, sobre todo, al art. 115 (11) LIS, que, a diferencia del régimen anterior, ya no requería la autorización administrativa y bastaba la comunicación de cumplimiento de las condiciones del régimen para poder beneficiarse de él. La Decisión de la Comisión de 20 de noviembre de 2012 concluyó que, tras su modificación por la Ley 16/2012, el régimen del ‘tax lease’, que favorecía sobre todo a estructuras de construcción de barcos, no constituía una ayuda de Estado (Decisión C(2012) 8252 final relativa a la ayuda SA.34736 (2012/N), ya que la norma no era selectiva: cualquier tipo de activo podía ser financiado con un contrato de leasing, que puede ser empleado por compañías de cualquier tamaño y en relación con activos españoles o no. La existencia de condiciones específicas para aplicar el régimen tampoco fue juzgada como creadora de una selectividad prohibida por el art. 107 TFUE. 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 por la Asociación de Astilleros Holandeses. Ahora el TJUE confirma el criterio del TGUE y rechazó los argumentos de estos últimos. El TJUE desestimó algunos de los argumentos de los apelantes como infundados y fruto de una lectura incorrecta de la sentencia del TGUE, pero, sobre todo, confirmó que la vinculación de las ventajas a un régimen específico para el leasing y una categoría de activos abierta e indeterminada no generaba, por sí mismo, una ventaja específica o de carácter selectivo (material o de facto), estando el régimen abierto a cualquier empresa de cualquier tamaño o sector y justificado por razones objetivas. Es decir, el régimen contenía medidas generales, no susceptibles de ser atacadas de acuerdo con el art. 107 TFUE.

La **STGUE de 22 de abril de 2016, Italia y Eurallumina / Comisión, T-60/06 RENV II y T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233**, reitera en gran parte la jurisprudencia del STJUE (Gran Sala) de 10 de diciembre de 2013, *Comisión / Irlanda et al.*, C-272/12 P (), que, a su vez, anuló la STGUE (Sala Cuarta ampliada) de 21 de marzo de 2012, *Irlanda et al. / Comisión*, T-50/06 RENV, T-56/06 RENV, T-60/06 RENV, T-62/06 RENV y T-69/06 RENV (de esas dos sentencias dimos cuenta respectivamente en los núm. n. 162 y 155 REDF). Como se recordará, el problema fundamental de fondo de dichas sentencias era que la Comisión declaró como ayudas de estado ilegales ciertas exenciones en impuestos especiales

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

para la producción de alumina utilizada como combustible que había sido autorizadas por el Consejo de la UE en el contexto de las normas de la UE sobre impuestos especiales. La STGUE ahora reseñada, aparte de reiterar las consideraciones de la Gran Sala del TJUE, se centra en los aspectos relativos a la posibilidad de limitar los efectos retroactivos de las decisiones de la Comisión declarando la ilegalidad de una ayuda cuando el Consejo de la UE había autorizado la exención de los impuestos especiales que Italia aplicaba. En este caso, aunque el TGUE considera que el retraso de la Comisión en la adopción de sus decisiones podía vulnerar algún principio del Derecho de la UE al exceder los límites de lo razonable, no consideró que el mismo finalmente tuviera efectos relevantes en la decisión de limitar la obligación de recuperación de las ayudas controvertidas. En este sentido, la STGUE ahora reseñada es relevante por las consideraciones que realiza sobre los principios de legalidad, seguridad jurídica, confianza legítima o buena administración para limitar los efectos de la retroactividad de las decisiones de la Comisión, aunque en sus razonamientos se apoya en jurisprudencia consolidada del TJUE y el TGUE no consideró oportuno limitar la retroactividad de las decisiones de la Comisión más allá de sus propios términos. Son muy similares, y referidas al mismo problema, las **SsTGUE de 22 de abril de 2016, República Francesa / Comisión, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228**, e **Irlanda et al. / Comisión, T-50/06 RENV II y T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227**.

Además de las sentencias comentadas, en este período hay varios asuntos que aclaran qué actos de la Comisión son recurribles por particulares y empresas y cuándo éstas tienen legitimación para recurrir en los procedimientos por ayudas de estado¹. En la medida que se refieren a cuestiones procesales ya comentadas en otros números (vid. también, en el mismo sentido, el Auto del TJUE *Makro Autoservicio Mayorista*, comentado en la sección 6.3. de este número), no son objeto de comentario en la presente reseña.

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

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de marzo de 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172.

Materias tratadas: IVA – exenciones – operaciones de seguro y prestaciones de servicios relativas a

¹ Auto del TGUE 9 de marzo de 2016, *Port Autonome du Centre y de L'Ouest SCRL et al. / Comisión*, T-438/15, EU:T:2016:142; Autos del TJUE de 21 de abril de 2016, *Dansk Automat Brancheforening / Comisión*, C-563/14 P, EU:C:2016:303, *Royal Scandinavian Casino Arhus I/S*, C-541/14 P, EU:C:2016:302; y Auto del TGUE de 26 de abril de 2016, T-238/14, *European Gaming and Betting Association (EGBA) et al / Commission*, T-238/14, EU:T:2016:259.

seguros realizadas por corredores y agentes de seguro.

Hechos: Aspiro es una sociedad polaca que en virtud de un contrato concertado con una compañía de seguros presta una serie de servicios, descritos en la sentencia, que se refieren básicamente a la tramitación y liquidación de siniestros en nombre y por cuenta de esta compañía. A cambio, Aspiro obtiene una retribución a tanto alzado en función del siniestro de que se trate. Aspiro no tiene la consideración formal de empresas de seguros, ni de agente de seguros, ni de corredor de seguros. A raíz de una consulta tributaria vinculante planteada por Aspiro se discute en los tribunales polacos si los servicios prestados por Aspiro están exentos de IVA. En última instancia, el Tribunal Supremo Administrativo de Polonia preguntó al TJUE si en este caso los servicios controvertidos se benefician de la exención prevista en el art. 135.1.a) de la Directiva IVA, para “las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros”.

Decisión del Tribunal: En este caso, el TJUE sigue el razonamiento de la AG Kokott, así como de su jurisprudencia precedente, en particular, la establecida en el asunto *Arthur Andersen* (núm. 129 *REDF*). En primer lugar, el TJUE descarta que se aplique la exención referida a las operaciones de seguro, puesto que no existe una relación contractual entre la sociedad polaca Aspiro y el asegurado, en virtud de la cual ésta se comprometa a garantizar la cobertura del riesgo. Según el TJUE, esta conclusión se confirma por la necesidad de interpretación estricta de las exenciones. Además, en este caso no puede aplicarse la analogía con la exención de los servicios financieros (*cfr.* asunto *SDC*, C-2/95), cuyo ámbito es más amplio, dada la diferente redacción literal del art. 135.1.d) y f) de la Directiva IVA.

En segundo lugar, el TJUE resuelve si los servicios de Aspiro estarían comprendidos entre aquellos relativos a las operaciones de seguro efectuados por corredores y agentes de seguro. Si bien Aspiro no tiene la condición de corredor, ni de agente, este dato no es determinante, puesto que el TJUE ha declarado que lo relevante es el contenido de las actividades controvertidas (*vid.* asunto *Andersen*). Para ello, el prestador del servicio debe cumplir con dos requisitos: 1) debe mantener una relación con el asegurador y con el asegurado; y 2) su actividad debe cubrir los aspectos esenciales de la función del agente de seguros, como buscar clientes o poner a éstos en relación con el asegurador. La sociedad polaca cumplía el primer requisito, pero no el segundo. La actividad consistente en tramitar

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

y liquidar siniestros en nombre y por cuenta de un asegurador no está relacionada con buscar clientes y ponerlos en relación con el asegurador a fin de celebrar contratos de seguro. Para el TJUE, los servicios de Aspiro constituyen, en realidad, un desmembramiento de las actividades de la empresa de seguros, esto es, una especie de externalización. Por último, el TJUE concluye que no es posible acudir a las definiciones de mediador, corredor o de agente de seguros que se incluyen en las Directivas que regulan el sector de los seguros en la UE, y que tienen un alcance más amplio, puesto que tales Directivas persiguen una finalidad distinta (la de fomentar la libre prestación de servicios en este sector) a la Directiva IVA. En definitiva, los servicios de tramitación y de liquidación de siniestros, prestados por un tercero, en nombre y por cuenta de una compañía de seguros, no entran dentro del ámbito de aplicación de la exención prevista en la Directiva IVA para los seguros.

En España, la interpretación del TJUE tiene relevancia para la aplicación del art. 20.Uno.16º LIVA. Tras la reforma llevada a cabo por la Ley 26/2006, que traspuso las Directiva 2002/92/CE, la DGT ya puso de manifiesto en diversas resoluciones (por todas, la Res. DGT 27-07-2006, V1609-06) que los servicios de mediación (entre los que se incluyen la asistencia a la entidad aseguradora en la ejecución o gestión del contrato así como la atención, el asesoramiento o la asistencia al tomador, asegurado o beneficiario, en particular, en caso de siniestro) pueden quedar exentos siempre que contribuyan a la aproximación del asegurador y el asegurado o vayan dirigidos a la búsqueda de clientes para ponerlos en relación con el asegurador.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206.

Materias tratadas: IVA – solicitud de convenio concursal – pago parcial de una deuda tributaria – obligación de los Estados de percibir íntegramente el IVA.

Hechos: Degano Trasporti es una sociedad italiana que atraviesa diversas dificultades financieras y por ello ha presentado ante el Tribunal de la ciudad de Udine una solicitud de convenio concursal para liquidar completamente su patrimonio. Con ello pretende pagar totalmente a ciertos acreedores privilegiados y sólo en parte a otros acreedores privilegiados de rango inferior y a los acreedores ordinarios. Entre los créditos que propone pagar parcialmente figura una deuda de IVA. Ante esta solicitud, el Tribunal de Udine preguntó al TJUE si se opone a esa solicitud de convenio la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente, según lo establecido en el art. 4.3 del TUE y en los arts. 2, 250.1 y 273 de la Directiva IVA, y a la vista de las sentencias *Italia/Comisión* (núm. 142 REDF) y *Belvedere Costruzioni* (núm. 155 REDF). Asimismo, el Tribunal remitente señala que, según la legislación nacional, el pago parcial se permite cuando, sobre la base de una valoración efectuada por un experto independiente, y tras el correspondiente control judicial, no sea previsible que el crédito pueda satisfacerse por una cuantía superior en caso de liquidación por quiebra.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación recordando que, en efecto, existe la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción íntegra del IVA en su territorio. Sin embargo, esa obligación no es absoluta y los Estados disponen de un cierto margen de apreciación. Este margen está limitado i) por la necesidad de garantizar que los recursos propios de la UE se perciban de forma eficaz; y ii) por la necesidad de no crear diferencias significativas entre los sujetos pasivos de un mismo Estado o de diferentes Estados miembros, conforme al principio de neutralidad fiscal.

Pues bien, en este caso, el TJUE concluye que a la vista de las circunstancias concurrentes y de las previsiones del derecho interno en el procedimiento de convenio concursal, no se produce una renuncia general e indiscriminada a la percepción del IVA que comprometa la obligación de los Estados de recaudar íntegramente el impuesto. El TJUE tiene en cuenta que el procedimiento nacional está sometido a requisitos de aplicación estrictos, cuya finalidad es ofrecer garantías para el cobro de los créditos privilegiados, entre los que se incluye la deuda de IVA; que el procedimiento implica la liquidación total del patrimonio y si de la misma se deriva la imposibilidad de pagar la totalidad de un crédito privilegiado un experto independiente debe acreditar que, debido a la situación de insolvencia, el Estado no puede percibir su crédito de IVA en mejor proporción; que el procedimiento permite al Estado votar en contra de la propuesta parcial de pago si no está conforme con la valoración del experto independiente; y que la propuesta debe ser ratificada por el órgano judicial.

La decisión y el razonamiento del TJUE suponen un fuerte correctivo a la interpretación de la Comisión europea que, en opinión de la Abogado General, era “inaceptablemente inflexible”. La

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

Comisión alegó que un Estado sólo podía renunciar a una deuda por IVA cuando su cuantía fuera insignificante, con base en el art. 212 de la Directiva. La sentencia se alinea con los casos *3M Italia*, *Safilo* y *Belvedere Costruzioni* (núm. 155 *REDF*) en los que el TJUE otorgó un margen de apreciación más amplio a los Estados. En cuanto a su impacto en el derecho español, esta jurisprudencia, más flexible, sirve para interpretar no sólo las disposiciones de la LGT (arts. 77 y 164) y de la Ley Concursal (en caso de liquidación, arts. 142 a 162), referidas al deudor concursado, sino que entendemos que también tiene efectos en la regulación de la modificación de la base imponible en los supuestos de concurso (art. 80.Tres LIVA), ya que, por coherencia, debería aplicarse la misma rigurosidad. Debe tenerse en cuenta que la Ley Concursal recortó considerablemente el tradicional privilegio general de los créditos tributarios que, tanto en caso de convenio como de liquidación, se reduce al 50 por cien de la cuota y sólo al 100 por cien en caso de retenciones (art. 91 Ley Concursal), con lo que la situación no es comparable a la legislación italiana a la que se refiere la sentencia (que parece ser más protectora de la deuda tributaria).

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 28 de abril de 2016, Oudeland, C-128/14, EU:C:2016:306.

Materias tratadas: IVA – autoconsumo interno de bienes – determinación de la base imponible – precio de coste en caso de censo enfiteúutico.

Hechos: Oudeland es una sociedad neerlandesa que adquirió un derecho real de enfiteusis sobre un edificio de oficinas en construcción y sobre el terreno en el que éste se asienta, durante un período de veinte años y a cambio del pago de un canon anual. Oudeland abonó y se dedujo el IVA por la constitución de la enfiteusis y por los gastos de finalización del edificio. Posteriormente, arrendó el edificio y, acogiéndose a la opción prevista en la normativa nacional aplicable, renunció a la exención del IVA correspondiente a una parte del mismo, quedando la otra parte exenta de IVA. Sobre esta última parte exenta, Oudeland consideró que se había producido un autoconsumo interno de bienes, por lo que abonó el IVA correspondiente, declarando como base imponible todos los costes de la finalización del edificio más los cánones anuales de la enfiteusis que ya habían vencido en la fecha de celebración del arrendamiento. Sin embargo, la Administración tributaria neerlandesa consideró que la base imponible debía determinarse incluyendo los costes de finalización y, además, el valor capitalizado de la totalidad de los cánones de la enfiteusis, vencidos y no vencidos, por lo que

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

dictó una liquidación complementaria. Tras varias instancias, la controversia llegó al Tribunal Supremo de los Países Bajos que acordó plantear al TJUE dos cuestiones prejudiciales. En primer lugar, preguntó si el art. 11.A.1.b) de la Sexta Directiva (actual art. 74 de la Directiva IVA) debe interpretarse en el sentido de que han de excluirse de la base imponible aquellos elementos del precio de coste respecto de los que se ha abonado y deducido un IVA (en este supuesto, los gastos de finalización del edificio y el valor del derecho de enfiteusis). En caso de que tales elementos se incluyan, el TS neerlandés preguntó también si debían incluirse todos los cánones a pagar durante la vigencia del contrato o sólo los que restaran por pagar.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación analizando el art. 5.7.a) de la Sexta Directiva [actual art. 18.a) de la Directiva IVA], que habilita a los Estados a gravar el autoconsumo interno de bienes cuando se cumplan tres requisitos acumulativos: i) que los bienes en cuestión hayan sido producidos, detraídos, contruidos o transformados dentro de la actividad de la empresa; ii) que el sujeto pasivo haya afectado el bien a las necesidades de su empresa; y iii) que el sujeto pasivo no tenga el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por la adquisición. El TJUE considera que en este caso se verifican esas tres condiciones, por lo que a continuación aclara el modo en que debe determinarse la base imponible. El TJUE constata que no se puede aplicar la regla general (importe de la contraprestación) sino la regla especial prevista para estos autoconsumos en el art. 74 de la Directiva IVA. Este precepto establece a su vez un criterio preferente y otro residual. En primer término, debe acudir al precio de compra de los bienes o de bienes similares, y sólo con carácter subsidiario, a falta de un precio de compra, debe utilizarse el precio de coste (*cf.* asunto *Prodeco*, núm. 167 *REDF*). Pues bien, el juez nacional consideró acreditada la ausencia de un precio de compra, por lo que debe emplearse el criterio del precio de coste. La duda fundamental en este punto es si en tal coste deben incluirse los elementos respecto de los cuales el sujeto pasivo abonó y se dedujo un IVA. El TJUE argumenta que la facultad de gravar los autoconsumos no autoriza a los Estados a una imposición reiterada, ya que ello iría en contra tanto de las características esenciales del IVA, como de la finalidad de la tributación de los autoconsumos (*vid.* asunto *Gementee Vlaardingen*, núm. 157 *REDF*). Por tanto, el TJUE concluye que si no hubo deducción ya se produjo un gravamen, y que si, en cambio, el sujeto pasivo se dedujo el IVA, no habría una tributación reiterada, por lo que el coste de tales elementos pueden incluirse en la base imponible del bien que haya sido objeto de autoconsumo.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

En definitiva, en el caso de autos, la base imponible estaría compuesta por el precio de coste de la constitución de la enfiteusis y de los gastos de finalización del edificio respecto de los cuales la sociedad Oudeland hubiera pagado y deducido el IVA correspondiente. A continuación, en respuesta a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE precisa cómo debe valorarse el derecho de enfiteusis. Para el TJUE es determinante que el art. 74 de la Directiva IVA señale que el precio de coste se determina en el momento en que se realicen las operaciones. Pues bien, el TJUE advierte que el derecho de enfiteusis es limitado en el tiempo y que su valor se fija en función de la duración que se haya convenido. Si el autoconsumo no se produce en el momento de la constitución del derecho de enfiteusis, sino posteriormente, el valor que habrá de tomarse para incluir en la base imponible será el valor residual de la enfiteusis en el momento del autoconsumo. Este valor residual se determina según el período restante del censo enfiteútico e incluirá el valor de los cánones anuales que queden por pagar, corregidos o capitalizados, con arreglo al mismo método que el empleado para determinar el valor del derecho de enfiteusis en su constitución. El TJUE razona que si se incluyera el importe de la totalidad de los cánones no se tendría en cuenta que el valor de la enfiteusis va disminuyendo conforme va transcurriendo el tiempo pactado en el contrato. Por otro lado, incluir en la base imponible sólo los cánones vencidos no representaría el valor del derecho en el momento en que se produce la entrega o autoconsumo.

En España, el art. 9.1º.d) LIVA prevé el gravamen del autoconsumo interno de bienes del activo circulante que se afecten como bienes de inversión, siempre que el sujeto pasivo no tenga derecho a deducción íntegra del IVA soportado (esté en prorrata) o la utilización final del bien afectado determine una restricción o limitación del derecho a la deducción. Para estos casos, el art. 79.Tres LIVA establece una regla especial de determinación de la base imponible, que, como ya hemos advertido en un comentario anterior (asunto *Prodeco*, núm. 167 *REDF*), no sigue exactamente lo previsto en la Directiva IVA y en la jurisprudencia del TJUE.

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2016:334.

Materias tratadas: IVA – sujeto pasivo – actividad económica – prestación de servicios a título oneroso – entes públicos.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

Hechos: Durante el curso 2008/09, el Ayuntamiento neerlandés de Borsele organizó un servicio de transporte escolar para algunos alumnos residentes en su municipio. Para ello, el Ayuntamiento contrató el servicio con empresas privadas de transporte. Estas empresas facturaron sus servicios al Ayuntamiento con el IVA incluido. Por otro lado, el Ayuntamiento percibió una aportación económica de los padres, en función del trayecto y de las rentas familiares. Aplicando estos criterios, resultó que sólo un tercio de los padres tuvo que realizar una aportación, y que, en total, las cantidades recibidas por el Ayuntamiento sólo representaron el 3 por ciento de lo que el Ayuntamiento pagó a las empresas de transporte. El resto se financió con fondos públicos. Para conseguir un ahorro fiscal, el Ayuntamiento sostiene que es sujeto pasivo de IVA que ha realizado una actividad económica sujeta y no exenta y por la que, por tanto, tendría derecho a deducir el IVA soportado. Sin embargo, las autoridades tributarias entienden que el Ayuntamiento no ha prestado servicios a título oneroso y que, por tanto, no ha realizado una actividad económica como sujeto pasivo de IVA. La controversia terminó en el Tribunal Supremo de los Países Bajos. Este Tribunal acordó plantear varias cuestiones prejudiciales al TJUE en las que, esencialmente, preguntó si el art. 9.1 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que en este caso el Ayuntamiento actúa como sujeto pasivo de una actividad sometida a IVA.

Decisión del Tribunal: De nuevo, el TJUE tiene la oportunidad de aclarar su jurisprudencia sobre la noción de actividad económica a efectos de IVA en un caso de servicios prestados por entes públicos. Como hemos señalado en anteriores comentarios, en esta línea jurisprudencial el TJUE comienza interpretando el concepto de actividad económica del art. 9.1 de la Directiva, y sólo si considera que ésta existe, se pronuncia sobre la aplicación de la regla de no sujeción del art. 13 de la Directiva. En la práctica, ello supone que el ámbito de aplicación del art. 13 quede sumamente reducido. De hecho, en esta sentencia, el TJUE no tiene que pronunciarse sobre la no sujeción del art. 13, ya que ni se le planteó por el Tribunal remitente, ni tuvo necesidad para ello, puesto que, como veremos, el TJUE concluyó que el Ayuntamiento no desarrollaba una actividad económica. Hacemos hincapié en este dato porque en España las resoluciones de la DGT parten, en cambio, de la aplicación de la regla de no sujeción prevista en el art. 7.8º LIVA, lo que puede conducir, en ocasiones, a soluciones contrarias y contradictorias con la Directiva y con la jurisprudencia del TJUE.

El TJUE ha venido interpretando el concepto de actividad económica en sentido amplio, pero exige, en primer lugar, que los servicios sean prestados a título oneroso, lo que implica que debe existir

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

entre el prestador y el destinatario una relación jurídica en cuya virtud se intercambien prestaciones recíprocas y en la que la retribución percibida constituya el contravalor efectivo del servicio prestado (véase sentencia *Tolsma*, C-16/93). En este caso, el TJUE determinó que concurría el requisito de la onerosidad, ya que algunos padres realizaron una aportación económica. El TJUE aclara que, a estos efectos, es irrelevante que la cuantía de esa aportación no se vincule al coste real del servicio, de manera que puede existir onerosidad aunque la contraprestación sea inferior o superior al coste del servicio recibido (*vid.* sentencia *Hotel Scandic*, núm. 129 REDF).

En segundo lugar, la jurisprudencia del TJUE ha establecido que las actividades económicas sujetas a IVA deben referirse a operaciones que estén destinadas a obtener una “remuneración”, o en otras palabras, a percibir “ingresos continuados en el tiempo” (véase sentencia *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, núm. 145 REDF), lo cual es diferente al anterior requisito de onerosidad, como explicó acertadamente en las conclusiones la AG Kokott (apartados 44 a 50). Para verificar la existencia de esta remuneración, el TJUE analiza las condiciones en las que los servicios se llevan a cabo. Así, el TJUE sostiene que la comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo habitualmente ese tipo de servicios puede constituir un método que permita comprobar si estamos ante una actividad económica en el sentido del art. 9.1 de la Directiva.

El TJUE entra a valorar las circunstancias particulares de este caso y concluye que existe un desequilibrio económico relevante entre los gastos de funcionamiento del servicio y lo percibido por el mismo, por lo que la aportación económica de los padres constituye más bien un “canon” que una remuneración propiamente dicha. El TJUE considera que no existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor que deben abonar los padres. Por tanto, el Ayuntamiento no está ejerciendo una actividad económica y en consecuencia tampoco es sujeto pasivo de IVA.

Por último, el TJUE añade que en realidad el Ayuntamiento no está participando en el mercado, como le sugirió la AG en sus conclusiones. En efecto, el Ayuntamiento no ofrece prestación alguna en el mercado general de servicios de transporte, sino que aparece como beneficiario o consumidor final de las prestaciones de transporte que adquiere de las empresas del ramo y cuyos servicios pone luego a disposición de los padres en el marco de la provisión de servicios esenciales.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

Como puede verse, la conclusión de si existe o no una actividad económica depende de las condiciones concretas en las que se preste el servicio, por lo que es difícil establecer reglas más generales que las ya establecidas por el TJUE. En cuanto al derecho español, ya hemos comentado el diferente enfoque que se advierte en las resoluciones de la DGT, cuyo criterio en estos casos se fundamenta en el art. 7.º LIVA, en lugar del art. 4 LIVA (véase, por ejemplo, Res. DGT de 23-11-2015, V3654-15; Res. DGT 12-03-2014, V0685-14). Este planteamiento lleva a la DGT a considerar que el servicio de transporte (escolar) está sujeto porque se incluye en el listado de servicios que están sujetos en todo caso y, por eso, se plantea también si resulta aplicable la exención educativa del art. 20.Uno.º o la exención para transportes en vehículos adaptados del art. 20.Uno.15º LIVA (Res. DGT de 25-02-2005, V0287-05).

5.5. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de mayo de 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355 y Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de mayo de 2016, NEC, C-103/15, EU:C:2016:357.

Materias tratadas: IVA – exención de operaciones financieras relativas a pagos y giros – comisión por el servicio de gestión del pago mediante tarjeta de crédito o débito.

Hechos: Analizamos conjuntamente dos decisiones del TJUE que fueron emitidas el mismo día, con idéntica argumentación y referidas a supuestos sustancialmente iguales. En el asunto C-607/14, la sociedad Bookit, domiciliada en el Reino Unido, procesa los pagos realizados mediante tarjeta de crédito o débito por los clientes del grupo Odeon, cuando estos clientes adquieren entradas para los cines que explota este grupo. En el caso de ventas por internet o por teléfono, si el cliente paga con tarjeta debe abonar una comisión adicional. Por su parte, en el asunto C-103/15, el National Exhibition Centre (NEC) de Birmingham (Reino Unido) organiza diversos eventos, como ferias, conciertos y espectáculos deportivos. Cuando sus clientes adquieren las entradas y pagan con tarjeta de crédito o débito deben abonar igualmente una comisión.

Según se desprende de la resolución de remisión, la gestión del pago con tarjeta se produce del siguiente modo: 1) el prestador del servicio obtiene del comprador los datos de la tarjeta con la que aquél quiere pagar; 2) el prestador envía estos datos a su banco, llamado banco adquirente; 3) el banco adquirente transmite los datos al banco emisor de la tarjeta del cliente; 4) el banco emisor emite un código de autorización que confirma la validez de la tarjeta y la disponibilidad de los

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

fondos; 5) el prestador recibe el código a través del banco adquirente, que le autoriza a realizar la venta; 6) al final de cada día, el prestador del servicio envía al banco adquirente un fichero de liquidación con los datos de las ventas efectivamente realizadas esa jornada; 7) el banco adquirente reenvía los códigos de autorización a los bancos emisores; 8) los bancos emisores transfieren los fondos al banco adquirente; y 9) el banco adquirente transfiere a su vez los fondos a la cuenta del prestador del servicio.

En ambos asuntos, las sociedades inglesas consideran que las comisiones recibidas estarían exentas de IVA, con arreglo al art. 13.B.d.3 de la Sexta Directiva, o su equivalente el art. 135.1.d) de la Directiva IVA, que prevé la exención para las operaciones financieras, entre otras, las de pagos y giros. En cambio, la Administración tributaria británica defiende que no es aplicable la exención ya que las empresas recurrentes no realizan una transferencia de fondos sino que ésta se realiza entre las entidades bancarias intervinientes. En los dos casos, los jueces nacionales deciden acudir al TJUE por vía prejudicial para que les aclare cómo debe interpretarse el art. 135.1.d) de la Directiva IVA en estos casos.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE advierte a los tribunales remitentes que deben plantearse la posibilidad de que el servicio de gestión de pago con tarjeta no constituya una operación distinta e independiente a efectos de IVA, sino accesoria de la principal, consistente en la venta de entradas; o accesoria de otra principal, como la reserva o adquisición anticipada y a distancia de entradas. El TJUE recuerda que en su sentencia *Everything Everywhere* (núm. 150 REDF) estableció que los cargos adicionales por pagos con tarjeta (o con otros medios de pago) no constituyen la contraprestación de un servicio distinto e independiente, ya que ese pago no es un fin en sí mismo para los clientes, ni reviste para ellos un interés autónomo en relación con el servicio principal. Aplicando esta jurisprudencia, el servicio de gestión de pago con tarjeta se gravaría al igual que la prestación principal, por lo que no sería necesario plantearse la aplicación de la exención de las operaciones financieras.

A pesar de ello, y con esta cautela, el TJUE contesta a continuación las cuestiones prejudiciales formuladas. Como veremos, el TJUE concluye que no se aplica la exención, por lo que la comisión por el servicio de gestión de pago mediante tarjeta estaría igualmente gravada si se considerara una prestación autónoma y diferente. Ahora bien, en este último caso, hay que advertir que, al ser una

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

operación independiente a efectos de IVA, estaría sometida al tipo general y no al posible tipo reducido que tuviera la adquisición del bien o servicio que haya sido pagada mediante tarjeta.

El TJUE se plantea primero si nos encontramos ante una operación de transferencia o a una operación relativa a una transferencia (o giro, que es la expresión exacta utilizada por la Directiva). De acuerdo con un criterio ya asentado (asuntos *SDC*, C-2/95; *Nordea*, núm. 153 *REDF*), para ello es necesario que se produzca una transmisión de fondos que implique modificaciones jurídicas y financieras, y no una mera prestación de carácter material o técnico. Por tanto, debe producirse una transmisión de la propiedad de los fondos, de manera efectiva o potencial. Por otro lado, el TJUE también se plantea si estaríamos ante una operación de pago o relativa al mismo. El TJUE señala que un servicio de gestión de pagos mediante tarjeta tiene como consecuencia que se ejecute un pago o una transferencia, y así, ese servicio puede considerarse imprescindible para esta ejecución. No obstante, el TJUE termina concluyendo que la exención no sería aplicable por varias razones. En primer lugar, porque no basta con el mero hecho de que el servicio sea imprescindible para la ejecución del pago, ya que las exenciones deben interpretarse de forma estricta. En segundo lugar, porque el prestador del servicio no practica personal y directamente ni cargos ni abonos en la cuenta de que se trata, ni actúa en ellas mediante anotaciones, ni ordena el cargo o abono, ya que es el comprador el que decide con el uso de su tarjeta la realización del cargo. En tercer lugar, el prestador del servicio no asume responsabilidades respecto a la realización de las transformaciones jurídicas y financieras que caracterizan a una transferencia o pago.

En definitiva, el TJUE concluye que el servicio de gestión de pago mediante tarjeta consiste, en realidad, en un mero intercambio de datos entre un comerciante y su banco adquirente para recibir un pago, por lo que no puede considerarse una operación financiera exenta. Establecer lo contrario supondría que cualquier comerciante que inicia las gestiones para recibir un pago mediante tarjeta realizaría una operación financiera exenta, lo que desvirtuaría este concepto e infringiría la exigencia de interpretación estricta. Denegar la exención en estos casos no está en contra de la finalidad perseguida con la exención de las operaciones financieras, esto es, facilitar la determinación de la base imponible y el IVA deducible, así como evitar un aumento del coste del crédito al consumo. La sujeción al IVA de un servicio de gestión de pago mediante tarjeta no plantea dificultades para determinar la base imponible, que sería el importe de la comisión fijada para ese servicio.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

El razonamiento del TJUE, aunque puede resultar innecesario si el servicio de gestión de pago mediante tarjeta se considera accesorio, tiene una notable relevancia, dado que este tipo de pagos y de comisiones adicionales por los mismos pueden presentarse frecuentemente en múltiples y variadas actividades económicas. Por lo que respecta al derecho español, no conocemos resoluciones administrativas o judiciales en supuestos exactamente iguales, pero en otros casos, en respuestas a diversas consultas, la DGT se decanta por denegar la exención de las operaciones financieras del art. 20.Uno.18º.h) LIVA por considerar que el servicio es accesorio (V1942-16; V2008-05) o por considerarlo una mera prestación material o técnica (V1914-12; V0806-10).

5.6. Otras sentencias reseñadas de forma más breve.

La **Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de mayo de 2016, *Envirotec Denmark*, C-550/14, EU:C:2016:354** se refiere a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación del Este, Dinamarca, en la que se solicita la interpretación de la expresión “oro sin elaborar o productos semielaborados de oro” del art. 198.2 de la Directiva IVA. Este precepto permite a los Estados recurrir al mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando el oro sin elaborar o los productos semielaborados de oro tengan una pureza igual o superior a 325 milésimas. Pues bien, el tribunal danés desea saber, en particular, si en aquella expresión se incluyen los lingotes compuestos por una aleación tosca y aleatoria de distintos objetos metálicos que contienen oro. Consta que en el litigio principal los lingotes tenían una pureza de entre 500 y 600 milésimas, y consta igualmente que el legislador danés había incorporado en su legislación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo para estos casos. Sin embargo, *Envirotec Denmark*, que es la empresa recurrente en el litigio principal, sostiene que no se aplica la inversión del sujeto pasivo a esos lingotes, porque los mismos estarían comprendidos en el punto 4 del anexo VI y en el art. 199.1.d) de la Directiva IVA, que habilitan igualmente a los Estados para establecer una inversión del sujeto pasivo en el caso de residuos metálicos, y resulta que el legislador danés no había hecho uso de esta posibilidad en el momento de los hechos. El TJUE constata que el Derecho de la UE no define el concepto de oro sin elaborar ni de producto semielaborado de oro, por lo que el TJUE recurre a sus técnicas habituales de interpretación. Así, el TJUE descarta tanto una interpretación de la norma basada en su tenor literal, como en su contexto, ya que no obtiene por esta vía criterios concluyentes, y acude, así, por último, a los objetivos de la Directiva. El TJUE recuerda que el sistema de inversión del sujeto pasivo es un mecanismo para combatir la evasión y el fraude fiscales y que se justifica en caso de entregas de

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

bienes de alto valor en el mercado en relación a su tamaño, como sucede con el oro. Por consiguiente, el riesgo de fraude tiende a ser mayor cuanto mayor es el contenido de oro. Así, el grado de pureza del oro resulta decisivo a la hora de determinar si puede aplicarse la inversión del sujeto pasivo a una entrega de oro sin elaborar o de un producto semielaborado de oro, y por ello, es irrelevante que el lingote sea producto de una aleación con otros metales, y debe considerarse incluido en el ámbito del art. 198.2 de la Directiva, pues tiene una pureza que excede ampliamente el umbral establecido en ese precepto. En España, actualmente la LIVA establece la inversión del sujeto pasivo tanto para el oro sin elaborar y los productos semielaborados de oro [art. 84.Uno.2º.b) LIVA] como para el caso de los residuos metálicos [art. 84.Uno.2º.c.1er.pfo LIVA], por lo que no se daría el problema de interpretación que se resuelve con esta sentencia.

El Auto del TJUE (Sala Octava) de 14 de abril de 2016, Bernard Jean Marie Gabarel, C-555/15, EU:C:2016:272, responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Administrativo y Fiscal de Leiria (Portugal). El TJUE interpreta el art. 132.1.c) de la Directiva IVA, que establece la exención para las actividades de asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro. En este caso, el TJUE reitera la interpretación establecida en el asunto *Solleveld y van den Hout-Eijnsbergen* (núm. 134 REDF) que establece los límites en la facultad de apreciación de la que disponen los Estados para definir las profesiones y las actividades cubierta por la exención.

6. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

6.1. STJUE de 14 de abril de 2016 (Sala Segunda), Cervati y Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255.

Materias tratadas: Prácticas abusivas – Carácter intransmisible de los derechos derivados de los certificados de importación – Importación de ajo de origen argentino - Reglamento nº 565/2002 de la Comisión, de 2 de abril de 2002.

Hechos: La entidad italiana Malvi importó, por mediación de otra sociedad (L'Olivo), lotes de ajo de origen argentino al amparo de un arancel aduanero preferencial. A Malvi ya se le habían agotado los certificados de importación necesarios para beneficiarse del arancel preferencial y decidió realizar las importaciones a través de una empresa que sí disponía de tales certificados. Las autoridades

aduaneras italianas giraron una liquidación a Malvi por considerar que había eludido de manera fraudulenta el pago de los derechos de importación y del IVA al haber acudido a otra sociedad para realizar las importaciones y beneficiarse así del arancel preferencial. En la operación considerada fraudulenta habían participado hasta tres operadores (L'Olivo, Tonini y Malvi). Primero, la sociedad L'Olivo, titular de los certificados de importación, compraba los lotes de ajo de origen argentino a través de un proveedor de un país tercero e importaba dichos lotes en la Unión a través del arancel preferencial. Posteriormente, una vez que se habían despachado a libre práctica, L'Olivo revendía dichos lotes a un segundo operador (Tonini) y éste, a su vez, los revendía a un tercero (Malvi), el cual no disponía de los certificados para beneficiarse del arancel preferencial. El precio de reventa de los lotes era una remuneración inferior al importe del derecho específico correspondiente a las importaciones realizadas fuera del contingente arancelario.

En cuanto al Derecho aplicable, el artículo 4.3 del Reglamento nº 2988/95, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, establece que los actos cuya finalidad sea obtener una ventaja contraria a los objetivos del Derecho de la Unión, creando artificialmente las condiciones requeridas para obtener dicha ventaja, tendrán como consecuencia la no obtención de la ventaja o su retirada. De forma más concreta, el Reglamento nº 565/2002 de la Comisión, establece el modo de gestión de los contingentes arancelarios e instaura un régimen de certificados de origen para los ajos importados de terceros países. En cuanto a los argumentos de las partes, el Sr. Cervati (socio comanditario de Malvi) alegó que dicha normativa no prohibía a un importador tradicional, que no dispusiera de los correspondientes certificados, la posibilidad de adquirir las mercancías por mediación de otros importadores. Según el Sr. Cervati esta operación no podía considerarse en fraude de ley porque no vulneraba los objetivos del contingente GATT ni daba lugar a un incremento de los precios con fines especulativos. Por el contrario, las autoridades aduaneras, consideraron que Malvi había utilizado de modo fraudulento una parte del contingente asignado con el fin de eludir el sistema aduanero, en particular, tratando de evitar la norma que prohíbe transmitir los derechos conferidos por los certificados de importación (artículo 3.3 Reglamento 565/2002). Las autoridades aduaneras precisaron que la empresa no había explicado en ningún momento qué ventaja se podía obtener con tal mecanismo que no fuera, exclusivamente, la ventaja fiscal resultante del arancel preferencial. El tribunal de casación que conocía del litigio decidió suspender el procedimiento y preguntar al TJUE si debía considerarse abusiva una práctica en la que un importador, que ya había agotado sus propios certificados, continuaba beneficiándose del arancel preferencial al importar los productos a través de una sociedad que todavía disponía de tales certificados.

Decisión del Tribunal: El TJUE aplica una reiterada jurisprudencia sobre prácticas abusivas (*Emsland-Stärke* C-110/99 o *Halifax y otros* C-255/02) a fin de examinar si, en el presente caso, son aplicables los presupuestos objetivo y subjetivo que determinan el carácter abusivo de una operación. El elemento objetivo se refiere a una serie de circunstancias en las que, a pesar de haberse respetado las condiciones formalmente establecidas en la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el fin perseguido por la misma. El elemento subjetivo implica que la finalidad esencial de las operaciones consista en obtener una ventaja indebida y que tales operaciones no tengan una justificación comercial o económica distinta del ahorro fiscal (operaciones puramente artificiales). Como ya hemos tenido ocasión de señalar (*SICES y otros*, REDF nº 164), la aplicación de esta jurisprudencia al ámbito aduanero es buena muestra del significado homogéneo que tiene la prohibición general de abuso del Derecho en la jurisprudencia del TJUE, tanto en relación con los impuestos directos como indirectos².

Con respecto al elemento objetivo, el TJUE considera que las operaciones realizadas no comprometen los objetivos del Reglamento nº 565/2002. Entre estos objetivos se incluye la gestión del contingente arancelario mediante el reparto de las cantidades asignadas a los importadores tradicionales y a los nuevos importadores, limitando las solicitudes de certificados de importación especulativas y no vinculadas a una actividad comercial real en el mercado de las frutas y hortalizas. El TJUE distingue en este punto los diferentes objetivos que persigue el Reglamento en comparación con los Reglamentos que fueron analizados en los asuntos que dieron lugar a las sentencias *SICES y otros* (C-155/13) y *Cimmino y otros* (C-607/13). En aquellos casos, se reservaba una cantidad de los contingentes gestionados por dichos Reglamentos a los nuevos operadores, por el contrario, el Reglamento 565/2002 no reserva con carácter absoluto una cantidad del contingente a nuevos importadores. El TJUE solamente señala dos requisitos que son necesarios para respetar los objetivos de dicho Reglamento y que parecen concurrir en el presente caso: a) que en las sucesivas etapas de venta y reventa entre importadores se aplique un precio correspondiente al precio de mercado y b) que la importación con arancel preferencial se efectúe mediante certificados que el titular haya obtenido legalmente. Así, puesto que la sociedad L'Olivo importó el ajo con certificados válidos y, posteriormente, las reventas entre las diferentes sociedades tuvieron lugar "a cambio de una justa remuneración", parece que se cumplirían los requisitos señalados por el TJUE para considerar que la operación controvertida respeta los objetivos del Reglamento.

² Vid., en este sentido, Martín Jiménez, A. J. "Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de

En cuanto al elemento subjetivo, el TJUE recuerda que es necesario que concurren dos requisitos para apreciar una práctica abusiva (*SICES y otros*): a) que la intención del importador fuera obtener una ventaja indebida y b) que las operaciones carecieran de toda justificación económica y comercial para el importador. El TJUE señala que puede existir dicha justificación cuando el precio de venta de la mercancía se fija a un nivel tal que permite al importador y al resto de los operadores que intervienen obtener un beneficio considerado normal o habitual en el sector en cuestión, lo que parece suceder en el presente caso, donde se indica que la mercancía había sido cedida “a cambio de una remuneración justa”. El TJUE también considera que no es relevante el hecho de que la remuneración pactada sea inferior al importe del derecho específico que se debería abonar si las importaciones fueran realizadas al margen del contingente. Por todo ello, el TJUE afirma que, aunque la voluntad del primer y segundo comprador fuera beneficiarse del arancel preferencial e incluso el importador tuviera conciencia de ello, no puede considerarse en principio que dichas operaciones carezcan de justificación económica y comercial. No obstante, el TJUE advierte que un mecanismo de estas características también podría considerarse abusivo si concurren determinados elementos: a) que el importador titular de los certificados no asuma ningún riesgo comercial; b) que el margen de beneficio del importador sea insignificante; o c) que el precio de venta y reventa del ajo fuera inferior al precio de mercado.

En conclusión, el TJUE considera que una práctica como la analizada en el presente asunto no constituyen *per se* una práctica abusiva, si bien, puede adquirir dicho carácter si concurren determinados elementos. La ausencia de una operación abusiva se pone de manifiesto al no concurrir elementos objetivos ni subjetivos que indiquen lo contrario. Primero, porque las importaciones realizadas no vulneran los objetivos del Reglamento 565/2002 en materia de contingentes arancelarios y, segundo, porque los productos han sido importados con certificados válidos y los precios fijados entre los diferentes operadores parecen ser los normales o habituales en este sector (precios de mercado). Ahora bien, en cualquier caso, será el órgano remitente quien, a la luz de las consideraciones de la presente sentencia, deba decidir sobre el carácter abusivo de la operación, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias del caso, incluidas también las operaciones comerciales anteriores y posteriores a la importación.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

6.2. STJUE de 27 de abril de 2016 (Sala Cuarta), X, C-528/14, EU:C:2016:304.

Materias tratadas: Franquicia de derechos de importación sobre bienes personales – Traslado de residencia desde un tercer país a un Estado miembro – Concepto de residencia normal – Artículo 3 del Reglamento 1186/2009.

Hechos: El Sr. X residió y trabajó en los Países Bajos hasta el 1 de marzo de 2008, posteriormente, desde esa fecha y hasta el 1 de agosto de 2011, trabajó en Catar, donde el empleador puso a su disposición un alojamiento y el Sr. X tenía tanto vínculos profesionales como personales. El Sr. X tenía también vínculos personales en los Países Bajos, donde su esposa siguió viviendo y trabajando. Durante este período de tiempo, el Sr. X pasó 281 días fuera de Catar, durante los cuales, visitó a su esposa y a otros familiares en los Países Bajos y estuvo de vacaciones en otros Estados. Al regresar a los Países Bajos, el Sr. X solicitó que se le concediera una autorización para importar sus bienes personales desde Catar a la UE con franquicia de derechos de importación (artículo 3 del Reglamento nº 1186/2009). Dicho precepto establece una franquicia de derechos de importación para los bienes y efectos personales importados por personas físicas que trasladen su residencia normal al territorio aduanero de la Unión. Las autoridades neerlandesas le denegaron la franquicia por considerar que no se había producido el traslado de su residencia normal en el sentido de este artículo ya que, a pesar de la estancia en Catar, las autoridades entendían que su residencia normal se había mantenido siempre en los Países Bajos.

El Sr. X impugnó en varias instancias la resolución de las autoridades neerlandesas. El Tribunal de apelación de Ámsterdam consideró que la residencia normal era el lugar en el que el interesado tuviera el centro permanente de sus intereses y que dicho centro se encontraba en el país donde tuviera los vínculos profesionales y personales. Dado que en este caso el recurrente tenía vínculos en ambos Estados, el Tribunal de apelación otorgó preferencia a los vínculos personales que tenía en los Países Bajo y consideró que su residencia normal había estado fijado en dicho Estado miembro. Por su parte, el Tribunal Supremo de los Países Bajos se planteó si era posible considerar que el recurrente hubiera tenido su residencia normal en ambos Estados (Países Bajos y Catar) y consideró que los objetivo del Reglamento no parecían oponerse a una situación de doble residencia como la del presente caso, por lo que sería procedente la aplicación de la franquicia de derechos de importación en el momento en que el recurrente decidió abandonar su residencia en Catar y trasladar

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

sus bienes personales a los Países Bajos. Por tanto, el Tribunal Supremo pregunta al TJUE dónde se considera que el Sr. X tiene su residencia normal en caso de que no sea posible admitir una residencia simultánea en ambos países.

El problema principal que se plantea en este asunto es que no existe un concepto de residencia normal en el ámbito de las franquicias aduaneras aplicables a las importaciones de terceros países, en cambio, dicho concepto, sí está expresamente previsto en relación con las franquicias aplicables en el interior de la UE. Por este motivo, el órgano remitente pregunta también sobre la relevancia que puede tener en el presente asunto la jurisprudencia del TJUE sobre el concepto de residencia normal (*Louloudakis*, C-262/99 y *Alevizos*, C-392/05) que ha surgido en el ámbito de las franquicias aplicables en el interior la UE, tales como las franquicias para la importación temporal de medios de transporte (Directiva 83/182) o para las importaciones definitivas de bienes personales de particulares procedentes de un Estado miembro (Directiva 83/183, derogada por la Directiva 2009/55). A estos efectos se entiende por residencia normal “el lugar en que una persona vive habitualmente, es decir, durante un mínimo de 185 días al año civil, por razón de vínculos personales y profesionales, o, en el caso de una persona sin vínculos profesionales, por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dicha persona y el lugar en que habite”. A continuación, la norma precisa que si una persona tiene sus vínculos profesionales en un lugar distinto al de sus vínculos personales y, por ello, se ve obligada a residir alternativamente en dos Estados miembros, su residencia normal se consideraría situada en el lugar de sus vínculos personales siempre que regrese regularmente a dicho lugar (artículos 7.1 Directiva 83/182 y 6.1 Directiva 83/183). Por tanto, en el ámbito de las franquicias interiores de la UE, a efectos de determinar el país en el que una persona tiene su residencia normal, se concede prioridad al criterio de los vínculos personales.

Decisión del Tribunal: En primer lugar el TJUE se pronuncia sobre la posibilidad de que una persona física tenga simultáneamente su residencia normal en un Estado miembro (Países Bajos) y en un tercer país (Catar), a efectos de aplicar la franquicia de derechos de importación por los bienes personales importados a la UE como consecuencia de un cambio de residencia (artículo 3 Reglamento 1186/2009). Puesto que esta norma no contiene un concepto de residencia normal, el TJUE señala, en la misma línea que las conclusiones del AG (Sr. Henrik), que debe realizarse una interpretación que tenga en cuenta su redacción, contexto y finalidad.

En cuanto a la redacción, el precepto utiliza la expresión en singular (residencia normal) y, además,

se refiere al traslado de la residencia desde un tercer país a la UE, por lo que, en sentido literal, se excluye la posibilidad de que una persona pueda tener al mismo tiempo dos residencias normales. Con respecto al contexto, el resto de las disposiciones del Reglamento, en las que se desarrollan los requisitos para aplicar la franquicia de importación, utilizan igualmente el término en singular y todas ellas se refieren a la misma secuencia de acontecimientos: en primer lugar, el interesado abandona su residencia normal en un tercer país y, posteriormente, establece esta residencia en el territorio aduanero de la UE. Con ello, el propio contexto en el que se inserta esta disposición se opone también a la posibilidad de que una persona pueda acumular la residencia normal en ambos países. En este sentido, se indica que el verbo “trasladar” que utiliza el Reglamento designa el desplazamiento de la residencia normal de una persona desde un tercer país a un Estado miembro. En cuanto a los objetivos de la norma, el TJUE recuerda que el establecimiento de franquicias aduaneras tiene como finalidad facilitar tanto el establecimiento de la nueva residencia de una persona física en un Estado miembro como el propio trabajo de las autoridades aduaneras de los Estados miembros (*Treimanis*, C-487/11), por lo que la acumulación de residencias no puede considerarse conforme con este objetivo. De este modo, el TJUE concluye que el artículo 3 del Reglamento 1186/2009 no permite a una persona física disponer simultáneamente de una residencia normal en un Estado miembro y en un tercer país.

En segundo lugar, puesto que es necesario determinar exactamente el lugar en el que una persona tiene su residencia normal a efectos de aplicar la franquicia, el TJUE aborda qué sucede cuando el interesado tiene vínculos personales y profesionales en un tercer país y solamente vínculos personales en un Estado miembro. En este punto resulta fundamental determinar si la jurisprudencia del TJUE sobre el concepto de residencia normal que establecen las Directivas en el ámbito de las franquicias aplicables dentro de la UE (*Louloudakis* y *Alevizos*) resulta trasladable a las franquicias aduaneras aplicables a bienes procedentes de terceros países (Reglamento 1186/2009). El TJUE señala que el objetivo de ambas franquicias difiere considerablemente. Las primeras, tienen como finalidad favorecer el ejercicio de la libre circulación de personas en el interior de la UE, suprimiendo los obstáculos fiscales a la importación de un Estado miembro de bienes personales y medios de transporte procedentes de otro Estado miembro. En cambio, las segundas, tienen como objetivo conceder una franquicia de derechos de aduana a las importaciones en la UE de mercancías procedentes de terceros países cuando tales importaciones no reflejen una intención de carácter comercial. Así, el TJUE, al igual que el AG en sus conclusiones, afirma que la jurisprudencia sobre el

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

concepto de residencia normal en el ámbito de las franquicias dentro de la UE (según la cual, cuando no sea posible determinar el centro permanente de los intereses debe concederse prioridad al Estado donde una persona tenga sus vínculos personales) no es aplicable al concepto de residencia normal en relación con las franquicias aduaneras.

En el ámbito de las franquicias aduaneras, la residencia normal debe ser aquella en la que el interesado tenga el centro permanente de sus intereses, pero, para ello, deben tomarse en consideración todos los elementos de hecho pertinentes, sin que deba concederse prioridad a los vínculos personales. Si bien, a efectos de determinar todos los elementos de hecho pertinentes, el TJUE señala que pueden tenerse en cuenta los señalados con carácter no exhaustivo en su jurisprudencia sobre franquicias en el interior de la UE (*Louloudakis y Alevizos*). En este contexto, el TJUE resalta que el Reglamento 1186/2009 concede especial importancia a la duración de la estancia de la persona en el tercer país. De hecho, el artículo 5.1 del Reglamento indica que solo pueden beneficiarse de la franquicia aduanera las personas que hayan tenido su residencia normal fuera de la UE durante al menos 12 meses consecutivos. Asimismo, el TJUE cita en este sentido la Recomendación de 5 de diciembre de 1962 del Consejo de Cooperación Aduanera (actualmente, Organización Mundial de Aduanas) en la que se indica, en relación con la franquicia de mobiliario por cambio de domicilio, que la misma puede supeditarse, entre otros, al requisito de que la duración de la estancia en el extranjero parezca suficiente.

En consecuencia, el TJUE concluye que, a efectos de determinar el lugar de residencia normal y aplicar la franquicia de derechos de importación, debe realizarse una apreciación global de los elementos de hecho pertinentes pero concediendo, en dicha apreciación global, una especial importancia a la duración de la estancia en el tercer país. Esta interpretación podría llevar a que personas en situaciones comparables a la del Sr. X, en la que se produce un desplazamiento fuera de la UE por motivos laborales durante más de un año pero continúan existiendo vínculos personales en un Estado miembro, pudieran beneficiarse de la franquicia de derechos de importación en el momento en que regresen a la UE y trasladen sus bienes personales al Estado miembro en el que residían anteriormente.

6.3. Otros pronunciamientos de aduanas comentados de forma más breve

El Auto del TJUE (Sala Tercera) de 7 de abril de 2016, Aduanas y Servicios Fornesa / Comisión,

T-580/14, EU:T:2016:202, declara el sobreseimiento del recurso al haber presentado la demandante (agente de aduanas) una reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña que se resolvió finalmente a su favor, considerando el TEAR que la demandante no era la destinataria de la liquidación impugnada y por tanto no estaba obligada al pago de la deuda aduanera. Con ello, el presente caso es buena muestra de cómo pueden simultanearse dos vías de impugnación frente a una deuda aduanera: a) una solicitud de condonación ante las autoridades aduaneras nacionales y b) una reclamación económico-administrativa ante el TEAR. En cuanto a la primera de ellas, la demandante solicitó la condonación a las autoridades aduaneras españolas y éstas, siguiendo el procedimiento establecido en el CAC, remitieron la solicitud a la Comisión, quien consideró que no concurrían las causas de condonación (artículos 236 y 239 CAC), por lo que dicha Decisión fue impugnada por la demandante ante el TGUE. De forma paralela, la demandante interpuso reclamación ante el TEAR solicitando igualmente la condonación de los derechos de importación y, por consiguiente, la anulación de la liquidación girada por las autoridades aduaneras españolas. Sin embargo, el TEAR declaró inadmisibile la reclamación al considerar que la liquidación no se dirigía a la demandante y, por tanto, no producía efecto jurídico alguno sobre ella. Por ello, el TGUE declara mediante Auto y a instancia de parte el sobreseimiento del presente recurso, en la medida en que, a raíz de la resolución del TEAR de 25 de abril de 2015, que ya ha adquirido firmeza, no puede exigirse a la demandante el pago de los derechos de importación.

La **STJUE de 7 de abril de 2016 (Sala Cuarta), ADM Hamburg, C-294/14, EU:C:2016:210**, se pronuncia sobre la interpretación del artículo 74.1 del Reglamento 2.454/93 de aplicación del CAC, en el que se exige que, a fin de aplicar un sistema de preferencias arancelarias, los productos procedentes de países beneficiarios no hayan sido alterados ni transformados antes de su despacho a libre práctica en la UE. El asunto versa sobre la importación de aceite de palma procedente de varios países de América Central y Sudamérica, todos ellos beneficiarios del mismo régimen preferencial. El aceite originario de varios de estos países se vertió en la cisterna de un buque para su transporte a la UE y se declaró como mezcla para su despacho a libre práctica. La cuestión que se plantea es determinar si la mezcla de productos originarios de distintos países beneficiarios respeta el requisito de identidad que exige el artículo 74.1 del Reglamento 2.454/93, esto es, que los productos declarados en la UE sean exactamente los mismos productos que se exportan desde el país beneficiario. El TJUE, siguiendo las conclusiones del AG (Sr. Nils Wahl), considera que el mencionado precepto debe interpretarse de acuerdo con su contexto y finalidad, pues las normas

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

sobre origen preferencial fueron precisamente objeto de una reforma (Reglamento 1063/2010) para hacerlas menos rigurosas y permitir que los productos originarios de países beneficiarios pudieran disfrutaran de forma efectiva de las preferencias que se les otorgan. Así, el TJUE concluye que la mezcla de productos realizada para su transporte cumple con el requisito de identidad siempre que a) se hayan presentado certificados de origen válidos que demuestren el origen preferencial de todos los productos contenidos en la mezcla y b) se haya podido descartar que en esa mezcla se contengan productos sin preferencia arancelaria.

El **Auto del TJUE (Sala Novena) de 21 de abril de 2016, Makro autoservicio mayorista / Comisión, C-264/15 P, EU:C:2016:301**, resuelve una cuestión procesal con base en el artículo 263 TFUE y confirma la jurisprudencia del TJUE en materia de impugnación de decisiones de la Comisión cuando éstas se refieren a casos comparables y es necesario determinar si resultan directamente aplicables a otras personas (entre otras, *Northern Ireland Department of Agriculture and Rural Development / Commission*, C-248/12 P). Este precepto y la jurisprudencia citada exigen dos requisitos para que una persona física o jurídica pueda impugnar las decisiones de la Comisión ante el TJUE: a) que afecten directamente a la situación legal de esa persona y b) que las autoridades nacionales no tengan ninguna facultad discrecional sobre la aplicación de dicha decisión a un caso concreto. El presente Auto se refiere a dos asuntos acumulados que plantearon las compañías españolas *Makro autoservicio mayoristas SA* (C-264/15 P y T-269/12) y *Vestel Iberia SL* (C-265/15 P y T-249/12) como consecuencia de los recursos presentados frente a una decisión de la Comisión sobre condonación de derechos de importación [COM (2010) 22 final], en la que se denegaba la condonación y se consideraba justificada la recaudación a posteriori de los derechos aduaneros. Aunque la decisión de la Comisión se había planteado con respecto a otra empresa (*Schneider España de Informática SA*), los recurrentes solicitaron su anulación ante el TGUE por entender que les afectaba directamente al haber sido planteada en un caso muy similar al suyo.

Sin embargo, el TGUE declaró inadmisibles los recursos al considerar que la decisión no afectaba directamente a los recurrentes, ya que la misma se había planteado con respecto a otra empresa y las autoridades españolas tenían facultad discrecional para decidir sobre el resultado de dicha decisión, lo cual excluía automáticamente el requisito de afectación directa que exige el artículo 263 TFUE para entablar recursos frente a este tipo de decisiones. Las partes recurrieron en casación al TJUE, quien inadmitió igualmente los recursos por los mismos motivos. El presente Auto del TJUE

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 171, 2016

confirma los argumentos mantenidos en primera instancia y reitera que para apreciar dicho margen de discrecionalidad es suficiente que las autoridades españolas hayan podido decidir sobre si la decisión controvertida resultaba aplicable a los recurrentes por existir analogía de hechos y fundamentos de derecho. Por ello, la simple facultad para decidir si una decisión de la Comisión es aplicable a otros casos similares, constituye por sí mismo un margen de discreción suficiente a los efectos de considerar que dicha decisión no afecta directamente a los recurrentes en el sentido del artículo 263 TFUE y, por tanto, no puede ser objeto de recurso ante los tribunales de la UE